الموسوعة الضريبية

المجلد الحادى عشر



المنشآت الفندقية والطبية من النواحى الإدارية والمحاسبية والضرائبية

دراسة علمية تحليلة كاملة للمنشآت الفندقية والطبية من النواحى التالية:

• الادارية وفقا للمفاهيم والاصول العلمية المعاصرة. • المحاسبية بمجاليها المالى والتكاليفى

• الضريبية بشقيها الضريبة على الدخل والضريبة على المبيعات ومزودة بكافة التعليمات التنفيذية والتفسيرية الصادرة من مصلحة الضرائب وقرارات لجان الطعن الضريبى فى هذا المجال وكذا القوانين والقرارات الوزارية واحكام القضاء التى تخص كل من القطاع الفندقى والطبى



فندق شيراتون مكه المكرمة

تأليف

محمد حامد عطا

درجة الماجستير فى الشئون المالية و الإقتصادية

زميل جمعية المحاسبين الدولية بلندن

زميل جمعية الضرائب المصرية

مستشار الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

إهـــــــداء2005

المستشار الضريبى / محمد حامد عطا

الإسكندرية

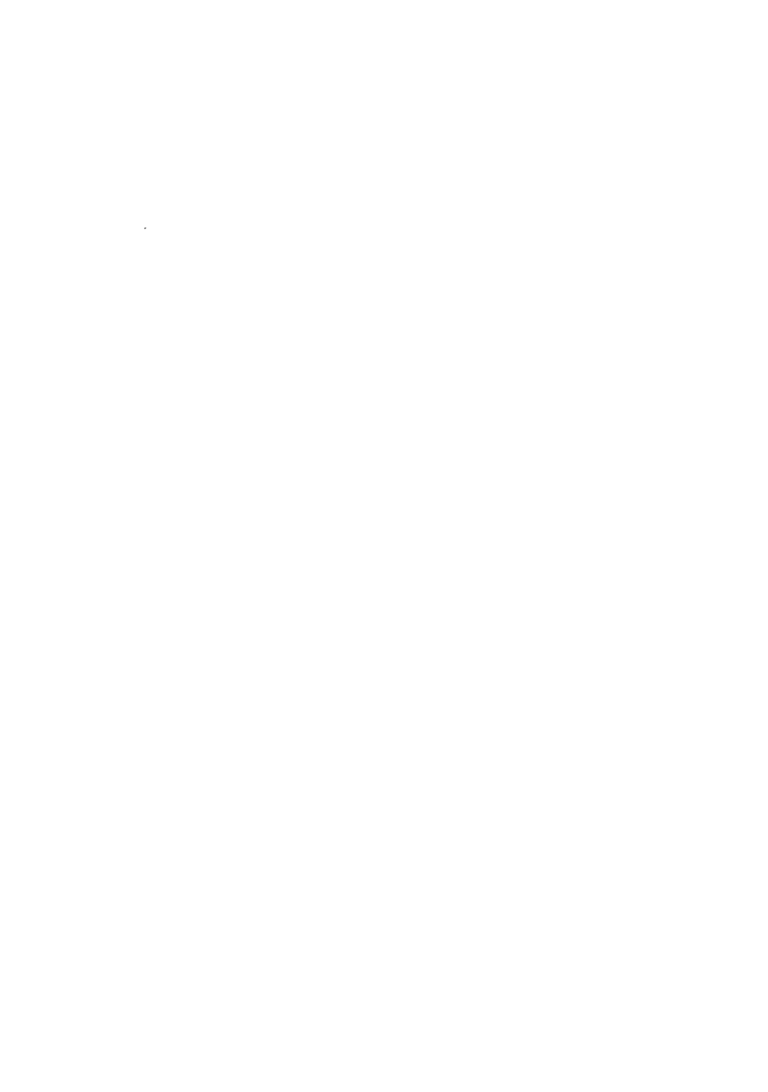
المنشآت الفندقية و الطبية
من النواحي
الإدارية و المحاسبية و الضريبية

دراسة علمية تحليلية كاملة للمنشآت الفندقية و الطبية من النواحي التالية :
* الإدارية وفقا للمفاهيم و الأصول العلمية المعاصرة * المحاسبية بمجاليها المالي و التكاليفي
* الضريبية بشقيها الضريبة على الدخل و الضريبة على المبيعات، و مزودة بكافة التعليمات التنفيذية و التفسيرية الصادرة من مصلحة الضرائب و قرارات لجان الطعن الضريبي في هذا المجال و كذا القوانين و القرارات الوزارية و أحكام القضاء التى تخص كل من القطاع الفندقي و الطبى .

تأليف

محمد حامد عطا

درجة الماجستير في الشئون المالية والاقتصادية
زميل جمعية المحاسبين الدوليين بلندن
زميل جمعية الضرائب المصرية
مستشار الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب



بسم الله الرحمن الرحيم

"فـأمـا الـزبـد فيـذهـب جـفـاء و أمـا مـا يـنـفـع الـنـاس فيمـكـث في الأرض"

صدق الله العظيم

الإهـــــــــداء

أهـــــــدى هـــــذا الـــمـجـــلـــد إلـى :

*روح والـــــــــدىّ رحـــمـــهـــمـــا الله---

**زوجـــــتـى الـمـــخـلـــصـــة رعـاهـــا الله ----

***كريـــــمـــتىّ العزيـــزتيـــن أسعدهـمـا الله -----

****لـكــل بـــاحــث ومهتـم بشئـــون الضرائـب------

*****لكل من قــدم لى العـــون فـــي إصدار هـــذا المجـلد

ليـكون رمزا للمـحبة و دليلا و لمسة وفـاء و تقـديـر

و الـلـــه الـــمـــوفـــق

المـــؤلف

محمد حامد عطا

بسم الله الرحمن الرحيم

"مقـــــدمة"

الحمـــد لله والشكـر لــه سبحانــه وتعـالى ، هـأنـذا أقـــدم الـمـجـلـــد الـحــــادى عـــشر من الموسوعــة الضريبية " المنشــآت الفنـدقية و الطبـية " ونتنـــاول فيه الجوانب "الإدارية و المحاسبية و الضريبية " لنوعين من المنشآت التى تتصـل إتصـالا وثـيقا بالحـــياة الاقـتـصـاديـة و هـى الـفـنـدقـــية و الـطبـــية . والملاحـظ أن هـذا المجلـد قـد جــاء شـاملا جامعـا للناحيتيـن العلمـية و العملـية لنوعيـــن متشـــابهين مـــن المنشـــآت الا و هـــى المنشـــآت الفندقـــية و الطبـــية حيث أن الهدف ليس فقط المعرفة بل التطبيق و الممارسة .

و قد جـاء اهتمامى في إعدادى لهذا المجلد أن يكون موجها لكل من يرغب في إقتنائـه لكونـه يجمـع بيـن الـنواحى "الإداريـة والمحاسـبية و الضـريبية" فـي مجـال المنشـآت الفندقـية و المنشـآت الطبـية ، ذلـك كلـه بأسـلوب متمـيز بسـيط و فـريد بوضـوح و دقة تامة معتمدا على الأساس العـلمى .

و قـد استعرضـت فـي هـذا المجـال الجوانـب المخـتلفة مـن إداريـة و محاسـبية و ضريبية مجيبا على العديد من التساؤلات التى تدور في ذهن القارئ ، و يتميز هذا المجلد بالوضوح و البيان و التعبير القوى ، كما أنـه يطوف بالقـارئ فـي المجـال

التطبيقي متناولا المشكلات التطبيقية التى تعترض هذا النوع من المنشآت و كـذا القوانيـن و أحكـام قضـاء الـنقض و قـرارات لجـان الطعـن و التعليـمات التـنفـيذيـة و التفسـيرية التى صـدرت بشـأنـها.

و بإلقـاء الضـوء علـى خطـة البحـث الـتى كانـت المـنهاج الـذى سـلكته نجد أنه قد تم تقسيـم المجـلد إلى جـزئين همـا : **الجزء الأول** خـصص للمنـشـآت الفـنـدقـية أما **الجزء الثـاني** من هذا المجلد ، فقـد كـان خـاصـا بالمنشآت الطبيـة و جدير بالذكر فإننى لم أترك النواحي القانونية و التنظيمية التى تعترض الموضوعات التى عالجتها بل أخـذت بها في مواضـعـها .

و أننى آمـل بهـذا الجهـد المتواضـع أن أكـون قـد أضـفت إلـى المكتـبة العربـية مـرجع جديد يحقـق الهدف المنـشود لكـل بـاحـث كمـا أشكر كل من استفدت بعلمه و جهده في سبيل إخراج هذا المـجـلـد إلى النـور .

و الله أسـأله أن يوفقنى على المداومـة فـي تـأليف الموسوعة الضريبية بمجلداتـها المتتالية لنشر العلم و المعرفة بمـا يخدم المهتمين و المشتغلين بالمـجـالات الإدارية والمحاسبية و الضريبية .

و الله ولى التوفيق و السداد &

الإسكندرية في الثامن من ذو القعدة عام ١٤٢٤ هـ
الموافـق أول يـنـايـر عـام ٢٠٠٤ م

المـؤلف
محمد حامد عطا

الجـــــزء الأول : الـمنــشــآت الفنـدقية



مــــقـــــدمــــــــة

يعتبر النشاط السياحي و الفندقى من أهم الأنشطة المتطورة في جميع أنحاء العالم المتقدم و النامي . و قد اهتمت معظم الدول بهذا النشاط و خصصت الاستثمارات الضخمة له باعتباره أحد مظاهر التقدم لأي بلد .كما أنه من أهم المصادر للحصول على النقد الأجنبي ، و قد أهتمت مصر بهذا النشاط نظرا لما تتمتع به من توافر العوامل الطبيعية التى تجعل منها بلدا سياحيا عالميا .

و يتوقف نجاح المنشآت السياحية و الفندقية على إدارتها و مدى تفهمها لطبيعة التنظيم الإداري و كذلك على العنصر البشرى ، و على مدى دقة النظام المحاسبى المستخدم و مدى الاستفادة من البيانات التى يتضمنها .

و ينقسم منهج البحث في هذا الجزء من هذا المجلد إلى خمسة أبواب رئيسية هـــــى :-

الباب الأول : المنشآت الفندقية من الناحيــــة الإداريـة ، حيث يتنـــاول دراسة تمهيـــدية لتعريف الفنـــادق و الموتيلات و الشقق الفندقية و القرى السياحية و كذا دراسات الجدوى الاقتصادية لأهميتها فهى تعتبر مرحلة لصنع القرار .

الباب الثانـي : يتـناول المحاسـبة في الأنشـطة الفندقـية حيـث ينقسـم إلى ثـلاث فصـول خصص الأول منها للمجال المحاسبى المالي من حيث مفهومه و عرض للدليل المحاسبى ثم تضمن الفصل الثاني التنظيم المحاسبى التكاليفى و أهميته للفنادق ثم جاء الفصل الثالث ليشمل الموازنات التقديرية و التحليل المالي للمنشآت الفندقية .

الباب الثالث : نظرا لأهمية الناحية الضريبية للقطاع الفندقى فقد خصص هذا الباب للجانب الضريبي من طرق تحديد الربح و المعاملة الضريبية سواء من ناحية ضرائب الدخل و كذا ضريبة المبيعات و المشاكل التى تعترض القطاع الفندقى في هذا الشأن .

الباب الرابع : يتـناول هـذا البـاب القوانين و القرارات و كذا التعليمات التنفيذية و التفسيرية و الكتـب الدوريـة الـتى أصدرتها مصلحة الضرائب في هـذا الشأن كما تضمن أهم قرارات لجان الطعن الضريبي التى تخص القطاع الفندقى .

الباب الخامس : نـــظرا لأهمية أحكام القـــضاء فقد خصص هذا الباب لأهـــم ما صدر من أحكـــام قضائيـة في مــــجال القطاع الفنــــدقى .



البـــاب الأول : المنشآت الفندقية من الناحية الإداريـــة

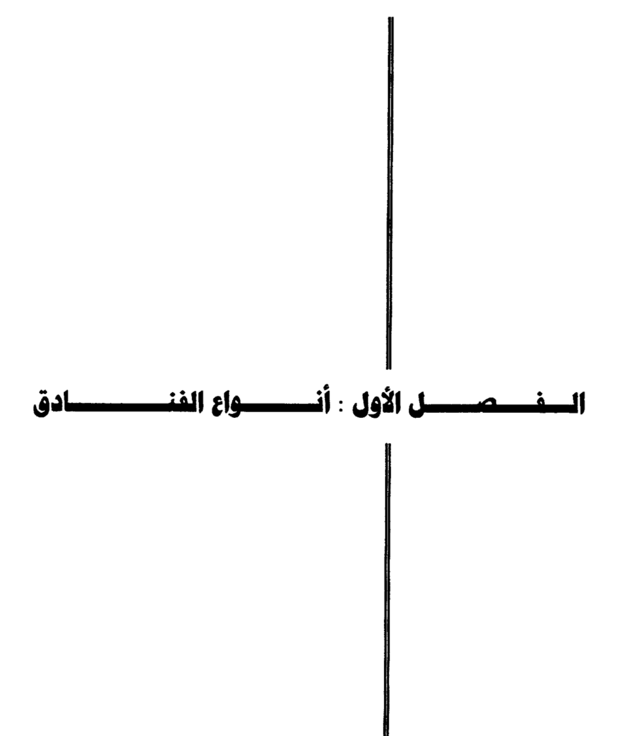


مـــقـــدمـــة

إيمـانـا من المؤلف بأهمـية الإدارة لكل حيـاتـنا الشخصية و العملية فـقد تـم تصميم هـذا الـبـاب مـن مـنظور إسـتراتيجى يسـاعد عـلى إدارة المنشـأة الفندقـية بأسـلوب مخطـط لا يـترك أى شـيء للصـدفة مـع الاهـتمام بكـل صـغيرة و كـبيرة ، و لقـد بـدأت هـذا الـباب بهـــذه المقدمـــة ثـــم تناولـــنا تعـــريف للمنشـــآت الفندقـــية و أنواعهـــا و تقســـيماتها ، **و نظرا لأهميـة الإدارة العلمية** لهذا النشـاط فقد تعرضت لمنـاقشة و تحليـــل موضوع أنـماط و عقود الإدارة الأجنبية و هى النمط السائد في هذا النشاط .

و التنظيم في مفهومه الإداري يعنى ترتيب الموارد المادية و البشرية و الآلية و الخبرات الفنية بأفضل الطرق التى تؤدى إلى تحقيق الأهداف المطلوبة في أقصر وقت و أقل مجهود و أدنى تكلفة ، و لأهمـية ذلـك عنيـت في هـذا الجـزء بدراســة الهـيكل التنظـيمى للمنشـآت الفندقـية و العوامـل المؤثـرة علـيه نظـرا لأن نجـاح أى منشـأة فندقـية يـتوقف عـلى إدارة هـذه المنشـأة و مـــدى تنظيـــم و تنسيق الهيـكـــل الإداري لها .

و لما كانت **دراسة الجدوى الاقتصادية للمنشأة الفندقية** تعتبر من الأمور الهامة لاسيما المنشـآت ذات الحجـم الكـبير نظـرا لضـخامة تكالـيف إنشـائها لهـذا السـبب أوضـحت بأنـه يجـب العـناية بإجـراء دراسـة لـلجدوى الاقتصـادية قـبل الـبدء في المشروع و هذا ما تضمنه هذا الجزء من دراسة و تحليل في مجال دراسات الجدوى الاقتصادية .



الفصل الأول : أنواع الفنادق



المبحث الأول : تعريف الفنادق

توجد عدة تعريفـــــــات للفندق منها :-

* عرف "Webster" الفندق بأنه :

" أى مبنى يوفر الاقامة و الطعام و الخدمات الأخرى للمسافرين و الآخرين " .

** أما"James M. Rovelstad & John R. Goodwin" فقد عرفا الفندق بأنه :

" كل مبنى مستقل يوفر الإقامة و الطعام إلى الضيوف مقابل سعر معين " .

*** كما عرف كل من"Pam Bradley, Sue Baker, J. Huyton" الفندق بأنه :

" أى مؤسسة مملوكة لشخص أو جهة ما تقدم خدمة الطعام و الشراب و كذلك خدمة الاقامة إن طلبت بدون عقد خاص لآي مسافر يطلب ذلك بحيث يكون هذا المسافر مؤهلاً لدفع القيمة المناسبة للخدمات و التسهيلات المقدمة له ، و أن يكون في حالة تسمح للفندق بتقديم تلك الخدمات له " .

**** و عموما يمكن تعريف المنشأة الفندقية بأنها هى دار الإيواء سواء تقدم حفلات أو تقدم وجبات أو لا تقدم، و عليه فإن كافة الفنادق تدخل في مفهوم المنشآت الفندقية مهما كانت درجة تميزها و أى كان شكلها القانوني و أى كانت صـــــور ملكيتها .

و طبقا لقانون ضمانات و حوافز الاستثمار ، فانه يدخل في المجالات المسموح بها الفنادق و الموتيلات الثابتة و العائمة و الشقق و الأجنحة الفندقية و القرى السياحية و الأنشطة المكملة أو المرتبطة بها سواء كانت هذه الأنشطة خدمية و ترفيهية و رياضية و تجارية و ثقافية .

و الملاحـظ أن اللائحة التنفيذية لقانون ضمانات و حوافز الاستثمار لم تحدد المقصود بالأنشطة المكملة و المرتبطة ، و لذلك فسرها البعض بأنها تمتد لتشمل الأنشطة الملحقة بالفنادق عادة كقاعات السينما و النوادي الليلية و المكتبات و قاعات المؤتمرات .... الخ و بذلك يكون هذا المجال قد اتسع ليشمل داخله أنشطة تجارية و خدمية تتصل بطريق مباشر أو غير مباشر بالنشاط الفندقى ، طالما لم يتخذ أى منها صورة النشاط المستقل عن الفندق ، و كان من الأفضل أن تحدد اللائحة الأنشطة التى تتصل بوضوح بنشاط الفندق لكى يتمتع بالإعفاء الضريبي .

المبحث الثاني : تصنيف و تقييم الفنادق *

عملية تصنيف الفنادق لها أهمية كبيرة بالنسبة للسياحة العالمية و المحلية ، و يقصد بها وضع الفنادق في مجموعات بحيث تكون كل مجموعة ذات مستوى معين من حيث الموقع و التشييد و الخدمات التى تقدمها ، بحيث يسهل التسويق لها بوضعها في شريحة الأسعار المناسبة لها و بحيث توافق توقعات السائح عند الوصول للفندق و الاقامة فيه لمعرفته مسبقا بدرجة الفندق الذى حجز فيه و بالتالي مستوى خدماته .

و قواعد تصنيف الفنادق تختلف من دولة لأخرى و تصدر غالبا بشأنها القوانين أو القرارات الوزارية التى تحددها و تلزم تنفيذها .و **تتوقف عملية التصنيف بوجه عام على قواعد أساسية هى :**

١- الموقع .
٢- التصميم المعماري و الاعتبارات الإنشائية .
٣- التجهيزات الفنية .
٤- غرف النزلاء .
٥- الحمامات .
٦- أماكن خدمة النزلاء .
٧- الأنشطة الترفيهية و الرياضية .

و عموما فأن التصنيفات المتعارف عليها للفنادق يمكن حصرها فيما يلى :

<u>أولا : تصنيف الفنادق من حيث الملكية :-</u>

تصنف الفنادق من حيث الملكية إلى :-

١- **فنادق قطاع خاص** : و هى الفنادق التى يمتلكها شخص أو أكثر و عادة ما تكون غرفها صغيرة و محدودة العدد و الخدمة لقلة رأس المال المستثمر فيها .

٢- **السلاسل الفندقية** : و هى عبارة عن امتلاك أو إدارة عدة فنادق من قبل شركة واحدة ، و هى تتميز بضخامة رأس المال المستثمر فيها و كبر حجمها ، و علاوة على ذلك الإمكانيات الهائلة الأخرى التى لديها و التى من الصعب لأي فندق مستقل أن يوفرها مثل سلسلة فنادق هيلتون العالمية .

٣- **فنادق القطاع المختلط** : و هى الفنادق التى تكون ملكيتها مشتركة بين الدولة و القطاع الخاص أو بين الدولة و شركات أجنبية .

---

* إدارة الفنادق — د. سعيد البطوطى

٤- **الفنادق الحكومية** : و هى الفنادق التى تكون ملكيتها تابعة للدولة مثل فنادق الشرطة و القوات المسلحة ... الخ .

ثانيا : تصنيف الفنادق من حيث الموقع

يتم تصنيف الفنادق من حيث موقعها كما يلى :

١- **فنادق المدن** : توجد هذه الفنادق في داخل حدود المدن الكبرى و المتوسطة و تجتذب هذه النوعية من الفنادق رجال الأعمال من المسافرين و الوافدين إلى تلك المدن لغرض حضور الاجتماعات و المؤتمرات .

٢- **فنادق المطارات** : يوجد هذا النوع من الفنادق بالقرب من المطارات أو على مداخلها و هى تعتمد بشكل أساسى على إقامة أطقم الطائرات و المسافرين و الركاب الترانزيت أو المسافرين الذين يضطرون لأي سبب من الأسباب إلى التوقف عن مواصلة الرحلة .

٣- **فنادق العبور (الموتيل)** : تقام هذه النوعية من الفنادق على الطرق البرية السريعة ، بحيث يمكن للمسافر رؤيتها بوضوح من الطريق ، كما يمكن له الدخول إليها بالسيارة من الطريق بسهولة ، و يتم بناء تلك الفنادق بطرق مختلفة سواء على شكل شاليهات أو غرف متجمعة ، و الغرض من إنشاء الموتيلات هو إقامة المسافرين بالسيارات الخاصة لمسافات طويلة .

٤- **المنتجعات السياحية** : هى أماكن للاستجمام و الترفيه و لذلك فهى غالبا ما تكون في الأماكن الصحية الهادئة البعيدة عن التلوث بأنواعه و غالبا ما تكون على الشواطئ أو قرب الغابات أو قرب ينابيع المياه المعدنية أو البحيرات .

٥- **فنادق الشواطئ** : و تتميز بموقعها على شواطئ البحار أو بالقرب منها و هى فنادق غالبا ما تكون موسمية نظرا لظروف المناخ السائد في المناطق المقامة بها .

ثالثا : تصنيف الفنادق من حيث الخدمات :

تصنف الفنادق من حيث الخدمات التى تقدمها كما يلى :

١- **الفنادق التجارية** : يعتبر هذا النوع من أنواع الفنادق الحديثة و توجد بصورة رئيسية في المدن التى تزداد فيها حركة رجال الأعمال و ترتكز على سياحة المؤتمرات و إقامة الحفلات و تكون غرف هذه الفنادق مجهزة على أعلى مستوى من التجهيزات الفندقية .

٢- **فنادق الإقامة الدائمة** : انتشر هذا النوع من الفنادق في المدن التجارية و الصناعية الكبرى و غالبا يقيم بها الأفراد الذين يضطرون إلى الاقامة في تلك المدن لمدة طويلة لآي غرض من الأغراض مثل العمل و الدراسة و خلافه .

٣- **فنادق المقامرة** : هذه النوعية من الفنادق تتميز بالمبالغة في الصرف على ديكوراتها و قاعاتها الداخلية و كثرة مطاعمها و تنوع خدماتها و تستقطب هذه الفنادق السائحين بمختلف فئاتهم و سياحة المؤتمرات ،و عادة يكون الطابق الأول و الثاني من هذه الفنادق مخصص للعب القمار و الألعاب المسلية الأخرى و أغلب هذه القاعات هي العاب للتسلية فقط أي ليس للمقامرة بالمعنى الصحيح ، كما تحتوى على قاعات للمقامرة الحقيقية و هي دائما ما يكون عليها تأمين محكم و غير مصرح بدخولها لآي شخص حسب القوانين المعمول بها في الدولة التي بها الفندق .

٤- **بيوت الشباب** : و هي عبارة عن فنادق أو مباني مخصصة لإقامة الشباب المحب للسفر و الترحال و ذلك بأسعار رمزية ، و تكون متواضعة في تجهيزاتها و أثاثها ، و الهدف من إقامة بيوت الشباب ليس الربح و إنما لتوثيق الروابط بين الشباب و تذويب الفوارق بينهم .

٥- **الفنادق المتحركة** : و هي الفنادق الغير ثابتة مثل الفنادق العائمة و الفنادق البرية المتحركة و الفنادق الطائرة و يقصد بالفنادق الطائرة غرف النوم الموجودة على متن الطائرات ، و هذا النوع من الفنادق قليل جدا في العالم نظرا لارتفاع تكاليفها و أسعارها .

رابعا : تصنيف الفنادق من حيث الدرجات :

يقصد بهذا التصنيف وضع الفنادق ضمن مجموعات و كل مجموعة لها درجة معينة و كل درجة تختلف عن الدرجة الأخرى في الخدمات و الأسعار و أحيانا يطلق على هذا التصنيف بالتصنيف الاقتصادي ، و ينقسم إلى :-

١- **فنادق الدرجة الفاخرة** : و هي الفنادق التي تقابل فنادق الخمسة نجوم و هي أرقى أنواع الفنادق الموجودة في العالم و تقدم جميع الخدمات الفندقية الممكنة و التي يحتاجها النزيل كما أن أسعارها تكون عالية جدا نظرا لمستواها الفاخر و خدماتها المتعددة .

٢- **فنادق الدرجة الاولى** : و هي تقابل فنادق الأربعة نجوم و تعتبر هذه النوعية من الفنادق ضمن الفنادق الراقية التي تقدم أفضل الخدمات الفندقية و لكن بمستوى أقل من الفنادق

الفاخرة و غالباً ما تكون تجهيزاتها و خدماتها مقاربة لفنادق الدرجة الفاخرة و لكن بمستوى أقل منها . و بالطبع أسعارها أقل لحد ما من أسعار الفنادق الفاخرة .

٣- **فنادق الدرجة الثانية** : و تقابل هذه النوعية من الفنادق فنادق الثلاثة نجوم و بالطبع مستوى خدماتها و أسعارها تكون أقل من فنادق الدرجة الاولى .

٤- **فنادق الدرجة الثالثة** : و يطلق عليها أيضا الفنادق ذات المستوى الاقتصادي و مستوى هذه الفنادق يكون متواضع جدا من حيث الخدمات التى تقدمها و بالتالي تكون أسعارها رخيصة و إقتصادية .

خامسا : تصنيف الفنادق من حيث النجوم:

هذا التصنيف هو التصنيف المتبع في مصر و الشائع استخدامه في العالم و فيه تصنف الفنادق إلى مجموعات بناء على عدة إعتبارات و مواصفات خاصة لكل مجموعة ، فكلما زادت خدمات الفندق حصل على عدة نجوم أعلى و زادت أسعاره و العكس صحيح . و قواعد تصنيف و تقييم الفنادق بكل دولة يصدر بشأنها قانون أو قرار وزارى يحددها و يحدد عناصرها من حيث الموقع و تجهيزات الغرف...الخ.و عموما تقسم الفنادق طبقاً للاعتبارات الآتية :

١- **فنادق الخمسة نجوم** : و هذه تعتبر من أرقى أنواع الفنادق ، و هى تقدم خدمات متكاملة للضيوف و بأسعار مرتفعة تتناسب مع نوع و حجم الخدمات التى تقدمها لنزلائها .

٢- **فنادق الأربعة نجوم**: و هذه الفنادق تكون مستوى خدماتها و أسعارها أقل من الفنادق ذات الخمسة نجوم .

٣- **فنادق الثلاثة نجوم**: و هى فنادق خدماتها و تجهيزاتها محدودة مقارنة مع الفنادق ذات الأربعة نجوم .

٤- **فنادق النجمتين** : و هى فنادق متواضعة لحد ما في خدماتها و أسعارها .

٥- **فنادق النجمة الواحدة** : و هى فنادق متواضعة جدا بالنسبة لخدمتها و عدد غرفها و أسعارها





الفصل الثانى : العقود الفندقية

المبحث الأول : عقود الإدارة الفندقية

عـادة مـا يـتم الاتصـال في المـراحل الأولى للمشـروع بـين المـالك و شركة الإدارة المرشحة للاتفاق على إدارة الفندق حيث يجب أن تكون شركة الإدارة متواجدة .

عقود الإدارة الفندقــية لها أشكال عديدة منهـــا :-

١- الفـندق المملـوك ملكـية كاملـة ، و هـو الفـندق الـذى يخضـع لشـركة الإدارة خضـوعا تامـا ، فالأرباح و الخسائر كاملة تتحملها الشركة .

٢- عـندما تـريد الشركة توسيع عملياتها و زيادة نموها تلجأ إلى التعاقد مع المستثمرين الراغبين في العمـل في النشـاط الفـندقي و لديهم المال و لكن ليس لديهم الخبرة الإدارية لادارة مثل هذا النشاط و على ذلك يدخل هؤلاء المستثمرين في علاقة تعاقدية مع شركات متخصصة عالمية مثل هيلـتون أو غيرهـا لادارة هـذه المنشأة الفندقية و تحصل شركة الإدارة على أتعاب و نسبة من الأرباح و تتحمل الشركة مسئولياتها كاملة في توفير العمالة اللازمة لادارة و تشغيل الفندق .

٣- قـد تتوسـع شـركات السلسلة العالـية و هـى إعطـاء اسمهـا و خبرتها الفنية و هنا يدار الفندق بواسـطة صاحبه و لكن الشركة مانحة الترخيص تقوم بتدريب المالك و تدعيمه في ضوء معاييرها و هـنالك مـزايا عديدة من إستغلال الاسم التجاري و هو التدريب المكثف و المستمر و الوصول إلى العالمية من خلال اسم الشركة بالإضافة إلى الاستفادة من وسائل التكنولوجيا الحديثة .

٤- يمكن للمالك إدارة فندقه إداره ذاتية مع الاستعانة بشركات خدمات تسويقية و حجز...الخ .

٥- يستطيع المالك تأجير فندقه إلى شركة إدارة مقابل مبلغ معين من المال .

التزامات و حقوق شركة الإدارة قبل المالك:

أ- الالتـــــزامات : تتلخص هذه الالتزامات فيما يلى :-

١- التسـويق و الترويـج للفـندق و ذلك بالقيام بالمجهودات الضرورية لضمان بيع خدمات الفندق و ضمان حد أدنى من نسبة الأشغال .

٢- استخدام الاسم التجاري و العلامة التجارية للشركة المديرة و ذلك يعطى للفندق ميزة في السوق .

٣- الإدارة و الهيكل التنظيمى ،حيث أن شركة الإدارة ملزمة بتقديم نمط الإدارة و الهيكل التنظيمى للفندق و هذا يمثل نقل للخبرة الدولية من الدول المتقدمة و هو لا يقل عن نقل التكنولوجيا .

٤- خدمات الحجز التبادلى و الحجز المركزي ، حيث تقدم خدمة الحجز المركزي بواسطة الحجز المركزي للشركة الأم (المديرة) و ما يحقق من سهولة الحجز للعملاء في كافة أنحاء العالم .

٥- تحمل الخسائر المحققة من التشغيل ، حيث تنص على أن تتحمل الشركة المديرة للخسائر الناتجة عن التشغيل ، فترحل الخسائر في حالة ما إذا تحققت للسنوات التالية لتخصم من أتعاب الإدارة التى تستحق في السنوات التالية .

ب- الحقوق : تتحدد الحقوق لشركة الإدارة في الآتي :

١- تتقاضى شركات الإدارة أتعابا مقابل قيامها بالإدارة للفندق ، كما يحق لها تحويل هذه الأتعاب للمركز الرئيسي للشركة .

٢- تنفرد شركات الإدارة بتحديد نمط الإدارة التى تراه مناسبا و كذلك الهيكل التنظيمى دون تدخل من المالك أو من أى سلطة طالما تم ذلك في ضوء قوانين البلد الموجود فيه الفندق ، كما يحق لها تعيين المدير و هذا حق مطلق لا يجوز الاعتراض عليه من أحد .

٣- حق الاستعانة بالخبراء و الاستشاريين و تحديد أتعابهم و اختيارهم دون أى تدخل من المالك و كذا حق الأشراف على تجهيز الفندق و الأشراف على الإنشاء و كذا حقه في تحديد الوقت الذى يزاول فيه المالك حقه في الرقابة .

المبحث الثاني : العلاقة التعاقدية بين الفندق و النزلاء

العلاقة التعاقدية بين الفندق و النزيل تبدأ منذ طلب النزيل من الفندق الاقامة به و قبول الفندق هذا الطلب بأى وسيلة من وسائل الاتصال أو التعاقد المباشر . و هذا التعاقد قد يكون شفهيا و مع ذلك تصبح له القوة القانونية إلا أنه من المفضل أن يتم كتابة تفاديا لآي مشكلات مستقبلا حيث أن المستند المكتوب لا يمكن التنصل منه ، و على ذلك فأن التعاقد لا يأخذ الشكل القانوني إلا من **خلال الخطوتين التاليتين** :-

١- عرض الفندق لأمكان الاقامة و أسعارها .

٢- قبـــول الضيـــف لـــهذا العرض .

و لكى يكون التعاقد قانونيا **يجـــب على الضيـــف** أن يرسل قبوله لهذا العرض كتابة أو أن يدفع أى مبلغ تحت الحساب للفندق . و فيما يتعلق **بالتـــزامات الفندق** التى يجب عليه مراعاتها تحقيقا لصحة العلاقة التعاقدية بين الفندق و النزيل فأنها تتلخص فيما يلى :

١- يجب على إدارة الفندق أن تتيقن من أن النزيل يستخدم الغرفة في الغرض المخصصة له و ألا يسئ استخدامها لأغراض مخالفة للقانون أو منافية للآداب .

٢- تلتزم إدارة الفندق بأن تكون الغرفة مجهزة بكامل التجهيزات الضرورية وفقاً لدرجة تصنيف الفنـــدق.

٣- يجب على إدارة الفندق الحرص على سلامة النزيل و تجنب ما يمس سلامته و أمنه و المحافظة على أمتعته كما أن إدارة الفندق مسئولة عن توفير الخزائن لحفظ الأموال و الأشياء الثمينة للنزلاء بها ، و ذلك تجنبا لآي مشاكل قد تحدث .

المبحث الثالث : عقد الفندقه و المسئولية المدنية الناشئة عنه *

عقد الفندقه يعتبر من العقود الرضائية غير المسماة الملزمة للجانبين في القانون المدني . يعرف **عقد الفندقة** بأنه عقد يبرم بين طرف محترف (الفندق) و بين النزيل ، بمقتضاه يلتزم الأول بأن يوفر للثاني بصفه أساسية الاقامة الهادئة الآمنة مع المحافظة على أمتعته و أمواله ، كما يلتزم بصفة ثانوية بتوفير مجموعة من الخدمات الفندقية التى تختلف في النوعية و الجودة بحسب درجة و تصنيف المكان المعد للإقامة ذلك كله مقابل أجر محدد يلتزم الطرف الثاني بدفعه

الملاحظ أن تحديد **الطبيعة القانونية لعقد الفندقة** أثار جدلا واسعا في الفقه ، فذهب البعض إلى القول بأنه عقد إيجار و ذهب البعض الآخر إلى اعتباره وديعة ، بل أن هناك من ذهب الى انه لا يمكن إدراجه تحت أحد العقود المعروفة ، و بعد هذا الجدل الفقهى يمكن القول بأنه عقد الفندقة هو عقد مركب يتكون من عقود متعددة امتزجت و أتحدت فيما بينها لتخرج في النهاية عقدا و كيانا واحدا **يحتوى على عدة عناصر** : كالإيجار و الوديعة و البيع والمقاولة ، و يتميز عقد الفندقة بطبيعته الخاصة المركبة عن غيره من العقود التى قد تلتبس أو تتشابه معه ، فهو من ناحية يتميز عن عقد الإيجار المفروش و معيار التفرقة هو تقديم الخدمات الفندقية التى لا تتوافر في عقد الإيجار المفروش ، كما أنه من ناحية أخرى يتميز عن عقد النقل في الرحلات الطويلة كعربات النوم ، و معيار التفرقة هو الباعث الدافع إلى التعاقد ، ففي عقد الفندقة يعتبر المبيت و الاقامة في الفندق هو الغرض الأساسى من التعاقد ، أما في عقد نقل الأشخاص فهو الانتقال من مكان محدد إلى آخر ، كما يتميز عقد الفندقه بنظام اقتسام الوقت ، و ذلك سواء من حيث مدة أو زمن الاقامة أو من حيث نظام التبادل الذى يعتبر من خصائص نظام اقتسام الوقت و أخيرا من حيث التزامات و مسئولية الفندق .

الملاحظ أن التطور السريع الذى طرأ على النشاط السياحى أدى إلى ظهور صور و تطبيقات كثيرة لهذا النشاط بحيث لم يعد يقتصر على مجرد الاقامة في الفندق في الصورة التقليدية ، إنما تعدى ذلك بكثير ، فظهر ما يسمى **بشبه الفندقه أو الاقامه شبه الفندقية** ، و هى تتميز بجمعها

* رسالة دكتوراه – د. معتز نزيه المهدى

لخصائص الفندقه في صورتها التقليدية و بين الإيجار المفروش مثال ذلك المنتجعات السياحية ، كذلك أتسع نطاق النشاط الفندقي بحيث لم يعد مقصوراً على توفير الاقامة فقط ، إنما تعدى ذلك ليصل إلى توفير الرعاية الصحية و العلاجية للنزلاء و هو ما يسمى **بالفندقه العلاجية** .

و يلقى عقد الفندقه على عاتق الفندق العديد من الالتزامات ، فهو يلتزم بتوفير الاقامة الهادئة الآمنة للنزلاء فضلا عن تقديم كافة أنواع الخدمات الفندقية الأخرى و كذا الالتزام بضمان السلامة الجسدية للنزلاء طوال مدة تواجدهم بالفندق .

و الملاحظ أنه قد ثار جدل فقهي حول **الطبيعة القانونية** لهذا الالتزام ، فذهب رأى إلى أنه التزام ببذل عناية و بالتالي فحتى تقوم مسئولية الفندق يجب إثبات الخطأ من جانبه و إثبات رابطة السببية بينه و بين الضرر الذى وقع ، بينما ذهب رأى آخر إلى أنه التزام بتحقيق نتيجة فتقوم مسئولية الفندق بمجرد وقوع الضرر للنزيل و دون حاجة لإثبات أى خطأ في جانبه ، أما بالنسبة **لمسئولية الفندق العقدية** بمفهومها التقليدي فهى قد تكون قائمة على الخطأ الواجب الإثبات ، و هو ما يتحقق عند الإخلال بأحد الالتزامات ببذل عناية ، إذ أنه حتى تقوم مسئولية الفندق في هذه الحالة يجب إثبات الخطأ في جانبه ، كذلك قد تقوم مسئولية الفندق العقدية على إفتراض الخطأ ، و من أهم تطبيقات هذه المسئولية يمكن ذكر مسئولية أصحاب الفندق عن حفظ ودائع النزلاء الفندقية ، تلك المسئولية التى – نظرا لأهميتها- أفرد لها المشرع نصوصا خاصة في القانون المدني ، حيث أعتبر الالتزام بحفظ ودائع و أموال النزلاء التزاما بنتيجته، فإذا حدث أن تعرضت تلك الأموال و الودائع للسرقة أو الضياع أو التلف قامت على الفور مسئولية الفندق عنها دون حاجة إلى إثبات أى خطأ في جانبه ، و لقد بلغ إهتمام المشرع بتلك الأموال و الودائع ذروته ، حينما نص على مسئولية أصحاب الفندق عن أفعال الخدم و المساعدين بل و المترددين على الفندق ، فإذا حدث أن صدر أى فعل من جانب هؤلاء تسبب في سرقة أو تلف أموال النزلاء أعتبر الفندق مسئولا عن ذلك تلقائيا و دون حاجة لإثبات أى خطأ في مواجهته ، و ما ذلك إلا تطبيق لمبدأ المسئولية العقدية عن فعل الغير .

الفصل الثالث : الهيكل التنظيمى للمنشأة الفندقية

المبحث الأول : تصميم الهيكل التنظيمى للفندق

إن نجاح أى فندق أو أى منشأة سياحية يتوقف بشكل كبير جدا على إدارة هذا الفندق أو المنشأة و كذلك على مدى تنظيم و تنسيق الهيكل الإداري الذى يدير و يقوم بتشغيل هذا الفندق أو المنشأة و الذى يتضمن حسن اختيار الإداريين و العاملين و التدريب المستمر لهم و وضع الضوابط و اللوائح الخاصة بواجبات كل فرد منهم و خطوات قيامه بهذه الواجبات و هو ما يطلق عليه (Policy & Procedures) و التى يتم فيها تقسيم مهام العمل و تحديد الاختصاصات و الكفاءة و توظيفها في مستويات إدارية و الربط بين هذه المستويات و الإدارات لكى يتم العمل و التنسيق بين كل هذه الإدارات في تجانس كامل .

و **التنظيم في مفهومه الإداري** يعنى ترتيب الموارد المادية و البشرية و الآليه و الخبرات الفنية بأفضل الطرق التى تؤدى إلى تحقيق الأهداف المطلوبة في أقصر وقت و أقل جهد و أدنى تكلفة .

* و لأهمية ذلك يجب دراسة الهيكل التنظيمى للفنادق ، الذى يعرف بأنه البناء أو الإطار الذى يحدد التركيب الداخلي للمنشأة و الذى يتم وضعه بناء على حجم و ظروف تشغيل الفندق أو المنشأة و من خلاله يتم تقسيم مهام العمل و تحديد الاختصاصات و المسئوليات لكل إدارة من الإدارات و كيفية الاتصال و التنسيق بينها .

و **الهيكل التنظيمى كبناء هرمى** يعكس ترتيب الأقسام الفندقية و الذى يكون على قمته مدير عام الفندق ثم يليه تفرع و تقسيم المسئوليات لكل قسم أو تخصص داخل الفندق .

---

* إدارة الفنادق – د. سعيد البطوطى

عند إعداد الهيكل التنظيمي لفندق ما ، يجب دراسة العوامل التى تؤثر على هذا الهيكل و أخذها في الاعتبار حتى يتناسب هذا الهيكل مع حجم و ظروف تشغيل هذا الفندق ، و هذه العوامل هى :

أ- عوامل داخلية : و هى العوامل التى لها تأثير مباشر على طبيعة عمل الفندق الداخلية و التى تنحصر فيما يلى :

١- طبيعة العمل الفندقى	٢- موقع و حجم مبنى الفندق
٣- نوع و درجة الفندق	٤- رأس المال المستثمر

ب- عوامل خارجية : و هى العوامل التى تؤثر بصورة غير مباشرة على طبيعة عمل الفندق و لهذا السبب تكون خارج نطاق سيطرة الفندق و لكن تكون على صلة و علاقة بطبيعة عمل الفندق و تتلخص تلك العوامل فيما يلى :

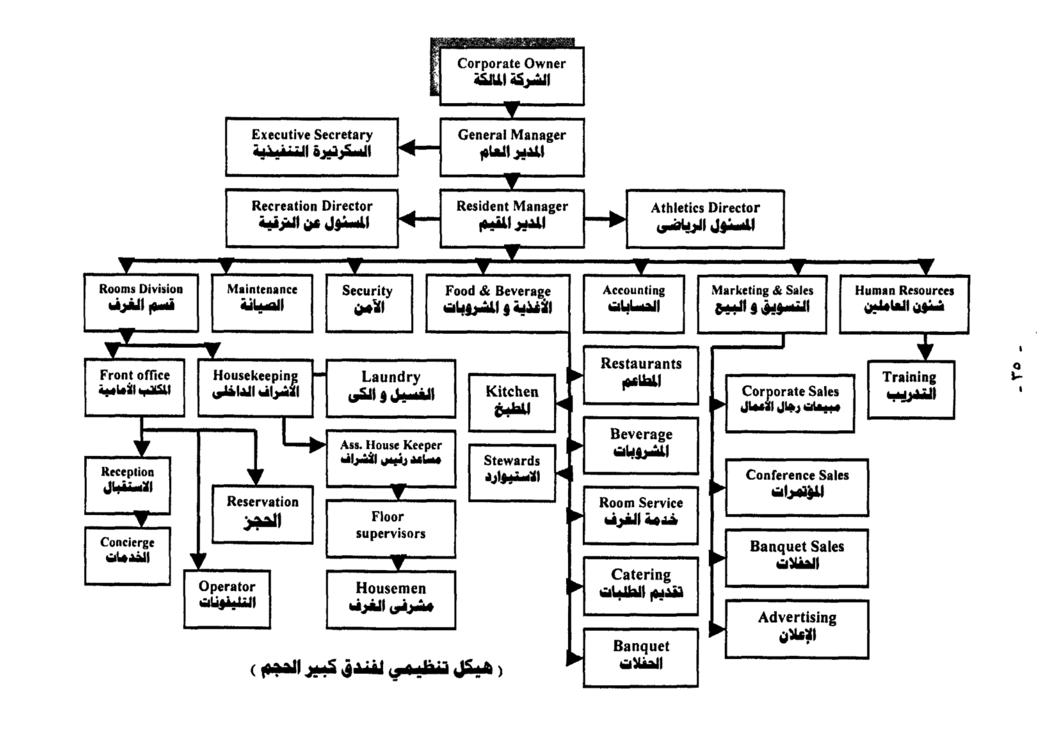
١- طبيعة النظام الاقتصادى	٢- السياسة الاقتصادية للدولة
٣- طبيعة النظام الإدارى	٤- التطور التكنولوجى بالدولة

الخرائط التنظيمية :

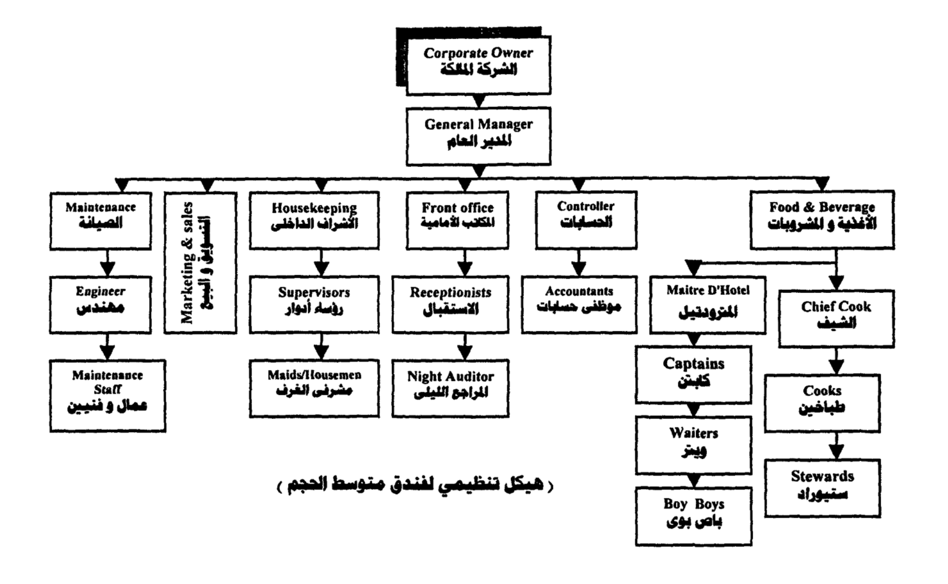
أن المنشأة الفندقية تعتبر مؤسسة ضخمة تحتوى على عدد كبير من العاملين لكل منهم واجبات و مسئوليات ، لذلك كان هناك احتياج كبير لتنظيم الأنشطة المختلفة بأقسام المنشأة و تحديد تفاصيل العمل المطلوب من هنا كان لزاما وجود خرائط تنظيمية للفندق .

و الخرائط التنظيمية للفنادق هى عبارة عن مخطط تفصيلى للهيكل الإداري فيها و توزيع مسئوليات العمل على الإدارات المختلفة و مدى الارتباط و التنسيق بين الإدارات و بعضها البعض و بيان الوظائف و الاختصاصات لهذه الإدارات . و الخريطة التنظيمية لآي فندق تعتمد بالطبع على حجم هذا الفندق و عدد الغرف و أماكن الخدمة المختلفة به و نوع التشغيل .

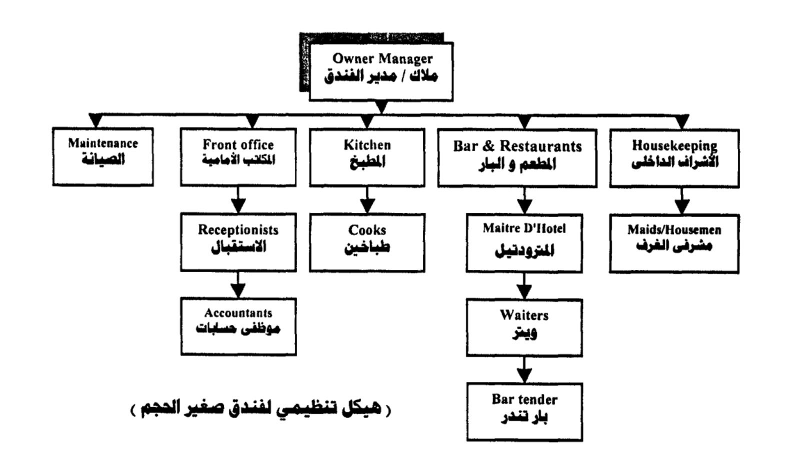
و فيما يلى أمثلة من هذه الخرائط التنظيمية :



(هيكل تنظيمي لفندق كبير الحجم)



(هيكل تنظيمي لفندق متوسط الحجم)



(هيكل تنظيمي لفندق صغير الحجم)

المبحث الثانى : الأنشطة و الوظائف الفندقية

تختلف درجات الفندق وفئاتها و تختلف بالتالي نوعية و درجة جودة و كفاءة الخدمات التى تؤديها تلك الفنادق للنزلاء و غيرهم من العملاء . فالاختلاف في درجات الفنادق و فئاتها تؤدى إلى إختلاف في الأنشطة و الوظائف الفندقية . إلا أنه مع إختلاف درجات الفنادق وفئاتها ، فإن الأنشطة و الوظائف الفنية يمكن تقسيمها إلى نوعين هما :

الأنشطة و الوظائف التشغيلية (الفنية) و الأنشطة و الوظائف الإدارية (المعاونة)

و الأنشطة و الوظائف التشغيلية (الفنية) هى مجموعة الأنشطة و الوظائف الفندقية التى تتميز و تنفرد بها المنشآت الفندقية عن غيرها من الوحدات الاقتصادية الأخرى ، فهى أنشطة و وظائف تمارسها الفنادق فقط و لا تشاركها فيها أى وحدات اقتصادية أخرى ، و تختلف شكل درجة و نوعية و كفاءة تلك الوظائف و الأنشطة الفنية من فندق إلى آخر بحسب درجة كل فندق و فئته المحددة ، ففي فنادق الدرجة الثالثة تتمثل الأنشطة و الوظائف الفنية في تقديم خدمة المبيت فقط ، أما في فنادق الدرجة الممتازة ، فتبدأ هذه الأنشطة بخدمة المبيت ، و تمتد حتى حجز تذاكر العودة للنزيل و توصيله إلى جهة المغادرة و ما بين هذين النشاطين توجد أنشطة الأطعمة و المشروبات (المطعم) و الغسيل و الكى و التليفون و التلكس ... الخ .

أما **الأنشطة و الوظائف الإدارية (المعاونة)** فهى مجموعة الأنشطة و الوظائف المساعدة و اللازمة لتمكين الفندق من مزاولة الأنشطة و الوظائف الفنية الأساسية و تشمل الأنشطة و الوظائف الإدارية عمليات الصيانة و المشتريات و المخازن و الأفراد و العلاقات العامة و الحسابات و البحوث ... الخ ، و هى أنشطة و وظائف تمارسها جميع الوحدات الاقتصادية بما فيها المنشآت الفندقية .

و فيما يلى نتناول بالدراسة أهم الأنشطة و الوظائف الفندقية :

أولا : الوظائف التشغيلية (الفنية) و أهمها :

١- **قسم الاستقبال** : يعتبر قسم الاستقبال من أهم الأقسام الفنية بالفندق نظرا لأنه أول من يستقبل النزيل بالإضافة إلى أنه حلقة إتصال بين النزلاء و الأقسام الإدارية الأخرى بالفندق و تتمثل وظيفة قسم الاستقبال في استقبال النزلاء و تسجيلهم في قائمة النزلاء بجانب تحديد الغرف التى سيقيمون بها و إخطار الأقسام الأخرى بذلك و يتضمن هذا القسم مكتبا للحجز يقوم بتلقى طلبات الحجز للغرف .

و تتم وظائف قسم الاستقبال من خلال مجموعة من المستندات و الدفاتر و التى لا تعتبر مصدرا للقيد المحاسبى ، إنما تساعد عند إعداد المستندات اللازمة لإجراء القيود المحاسبية .

٢- **قسم الغرف و المبيت** : يشرف هذا القسم على حسن تنسيق الغرف و صيانتها و نظافتها و توفير كل مستلزماتها من أغطية و أى لوازم أخرى قد يطلبها النزيل ، و إبلاغ الأقسام المختصة بالغرف التى تم إخلاؤها ، و يقوم هذا القسم بالترحيب بالنزلاء فور وصولهم إلى غرفهم و يعمل على توفير كافة وسائل الراحة لهم .

٣- **قسم الأطعمة و المشروبات (المطعم)** : يتولى هذا القسم المسئولية الكاملة عن كل ما يقدم بالفندق من أطعمة و مشروبات ، سواء كان ذلك مسئولية توفيرها جاهزة من مصادر التوريد الخارجية ، كما هو الحال بالنسبة للمشروبات الغازية أو مسئولية إعدادها و تجهيزها بمطابخ الفندق كما هو الحال بالنسبة للأطعمة أو مسئولية تقديمها بعد الانتهاء من إعدادها و تجهيزها بالشكل المطلوب وفقا لرغبات النزلاء .

٤- **قسم الغسيل و الكى** : يتولى هذا القسم المسئولية الكاملة عن عمليات الغسيل و الكى و التنظيف و خدمة النزلاء في هذا المجال ، حيث يزود النزيل بقائمة غسيل و كى و تنظيف موضح بها القواعد و الأسعار و يقوم بأداء هذه الخدمات لمن يرغب من النزلاء بعد استيفاء هذه القائمة .

٥- **قسم التليفون و التلكس** : يعتبر هذا القسم من الأقسام الفنية الرئيسية نظرا لأنه يقدم للنزيل خدمة توفير الاتصالات بينه و بين الأشخاص و الجهات التى يرغب الاتصال بها لإنهاء بعض الأعمال أو الاطمئنان على بعض الأشخاص سواء أكانت هذه الاتصالات محلية أو خارجية حيث يزود النزيل بقائمة التليفون و التلكس موضح بها القواعد و الأسعار .

ثانيا : الوظائف الإدارية (المعاونة) :

هذه الأقسام لا تتصل مباشرة بخدمة النزلاء أو تحقيق عائد للفندق ، و لكنها تساعد الأقسام التشغيلية في تقديم الخدمة المناسبة للنزلاء و **أهم هذه الأقسام** ما يلى :

أ- **الأقسام الهندسية** : تعتبر هذه الأقسام مسئولة عن صيانة مباني الفندق ، و يكون المسئول فيها لديه معرفة و خلفية كافية عن صيانة المباني و الأشراف على عمليات السباكة و الدهانات و الكهرباء و النجارة ...الخ ، و من أهم واجبات هذه الأقسام :-

١- إصلاح الأعطال الكهربائية في أى مكان بالفندق و كذلك الأجهزة و المعدات الكهربائية

٢- أعمال السباكة للأدوات الصحية في الفندق و كذلك مواسير المياه الساخنة و الباردة و الصرف الصحي .

٣- الصيانة العامة و الإصلاحات و أجهزة التكييف و التبريد .

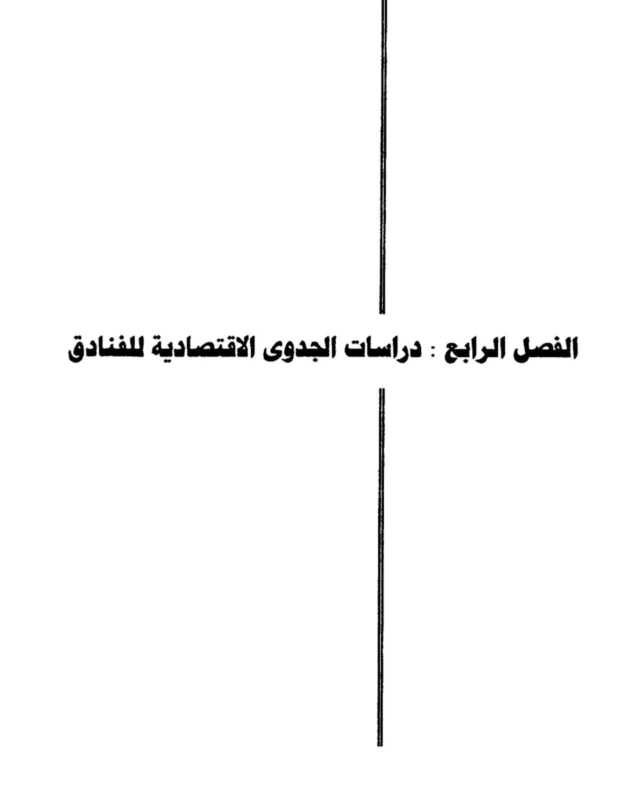
٤- أعمال الحدادة و النجارة و الطلاء و الصيانة و إصلاح مصاعد الفندق و العناية بحدائق الفندق .

٥- إصلاح و صيانة سيارات الفندق .

و كبير المهندسين الذى يرأس هذه الأقسام ، يعمل تحت إشرافه طاقم من المهندسين في كافة التخصصات ، و يكون كبير المهندسين على إتصال مستمر مع الأقسام الأخرى بالفندق من أجل تقديم النصح و الاستشارة في كافة النواحى الفنية و العمل على تقليل سوء استعمال الأجهزة بمختلف أقسام الفندق .

ب- **قسم الحسابات** : يعتبر هذا القسم من الأقسام الهامة بالفندق و هو المسئول عن جميع الشئون المالية بالفندق و إجراء الرقابة المالية الكاملة على كافة الأعمال المالية من خلال دورة محاسبية متكاملة لكل من إيرادات و مصروفات الفندق . و يتكون هذا القسم من رئيس القسم "المدير المالي" و محاسبين و مراجعين و صرافين و مساعدين ، و نظرا لأهمية وظيفة المدير المالي ، نجد أنه في معظم الفنادق يتبع المدير المالي مباشرة مدير عام الفندق ، و هو المسئول عن الإدارة الحقيقية و الفعالة للمعلومات و النواحي المالية للفندق و عمل التقارير المالية الدورية للإدارة .

جـ- **قسم شئون العاملين** : يطلق على هذا القسم "قسم الموارد البشرية" و هو المسئول عن إمداد الأقسام المختلفة بالفندق بالعمالة اللازمة لها من ذوى الخبرة ، و لذلك يكون لدى هذا القسم قاعدة بيانات كبيرة لعدد كاف من العاملين الاحتياطي بعد التقدم بطلبات التعيين و إجراء الاختبارات اللازمة لهم و جعلهم من احتياطي الفندق من العمالة و سهولة استدعائهم عند الحاجة ، و مسئولية هذا القسم أيضا هى اختيار العاملين الجدد و فحص مستنداتهم لمعرفة مدى صلاحيتهم للوظيفة المتقدمين لها و كذلك عمل الدورات التدريبية لكى يكونوا على علم و دراية كاملة بالأعمال التى سيقومون بها و كذلك باللوائح الداخلية الخاصة بالفندق و المهام المطلوبة منهم و خطوات تنفيذها و هذا القسم مسئول ايضا عن ملفات الموظفين و عمل تقييم دورى لهم بالتنسيق مع رؤساء الأقسام التابعين لها ، و يجب أن يكون العاملين بهذا القسم على علم و دراية بقوانين الدولة ذات العلاقة بالنشاط مثل قوانين العمل ، و التأمينات الاجتماعية...الخ .



الفصل الرابع : دراسات الجدوى الاقتصادية للفنادق

المبحث الأول : أوجه التشابه و الاختلاف
بين دراسات الجدوى الاقتصادية و دراسات تقييم الآثار البيئية *

تتم كل من دراسات الجدوى الاقتصادية Feasibility Studies و دراسات تقييم الآثار البيئية Environmental Impact Assessment Studies لمشروع تحت الدراسة تمهيداً لتنفيذه .

دراسة الجدوى الاقتصادية و هى الأقدم في الظهور بينما بدأ يتزايد الاهتمام بضرورة القيام بدراسات تقييم الآثار البيئية في الأونة الأخيرة .

إن كلا من دراسات الجدوى الاقتصادية و دراسات تقييم الآثار البيئية يعتبران مرحلة لصنع القرار أما بالاستثمار أو عدمه أو التأجيل ، حيث أن كلاهما دراسة و مؤشرات تقدم للمستثمر أو متخذ القرار نظرا لأن هدفهما واحد و هو مساعدة و ترشيد عملية اتخاذ القرار .

و سنتناول فيما يلى أوجه التشابه و الاختلاف بينهما من حيث :

١- المصطلح Terminology   ٢- القانون Legislation
٣- التصنيف Classification
٤- التخصصات المطلوبة Professionals Required
٥- المجالات التطبيقية Applied Fields
٦- نوعية البيانات المطلوبة Data Required
٧- الاستمرارية Continuity   ٨- المشكلات Problems
٩- الأهمية Importance   ١٠- موقع الدراستين

١- المصطلح : Terminology :-

(أ) دراسات الجدوى الاقتصادية : تعتبر دراسات الجدوى الاقتصادية نظام للمعلومات متكامل و يتكون من عدة نظم فرعية هى التصنيف الوظيفى لهذه الدراسات ، و تعرف بأنها اختبار لصلاحية الاستثمار من ناحية و إلى القياس النسبي لما يحققه الاستثمار من عوائد من ناحية أخرى و الاستثمار هو تأجيل لمنافع فورية . و من الطبيعي أن يصاحب الاستثمار إغراق للموارد المتاحة

---

* المرجع – شوقي و شركاه – العدد ١٩٩٩/٥٩

في الاستخدامات المعينة ، و متى تم إغراق تلك الموارد أصبح من الصعب نسبياً تحويلها إلى استخدامات بديلة دون أن يصاحب عملية التحويل خسارة ، و لذلك فمن المنطقي أن يتم دراسة هذه الموارد قبل إغراقها و هذه الدراسة تسمى " **دراسة الجدوى الاقتصادية** " . و تعرف " بأنها كافة الأبحاث التى توضح نوع و طبيعة فرص الاستثمار المتاحة أمام المستثمر منتهية بالعوامل الاقتصادية و أهمها العائد المتتابع الحدوث في شكل تدفق نقدي داخل" .

(ب) دراسات تقييم الآثار البيئية : يمكن تعريف الآثار البيئية " بأنها التغيرات التى تحدث في الظروف البيئية و تكون ناجمة بشكل مباشر أو غير مباشر عن القيام بإجراءات معينة "

و تنقسم الآثار البيئية إلى آثار أولية و آثار ثانوية و يقصد بالآثار الأولية تلك الآثار التى تنجم بصفة مباشرة من تصميم أو بناء أو تنفيذ أو تشغيل مشروع ما ، أما الآثار الثانوية فهى تلك الآثار التى تحدث بشكل غير مباشر نتيجة مشروع ما و ليس بالضرورة أن تكون الآثار الثانوية أقل أهمية من الآثار الأولية . و على ذلك تعتبر **دراسات تقييم الآثار البيئية** بمثابة دراسات للتنبؤ بالآثار البيئية الناجمة عن المشاريع أو الخطط أو السياسات أو البرامج من حيث تأثيرها على البيئة المحيطة بها و تأثير البيئية عليها لضمان التنمية المتواصلة " .

و يعرف قانون البيئة رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ تقييم الأثر البيئي " بأنه دراسة و تحليل الجدوى البيئية للمشروعات المقترحة التى قد تؤثر إقامتها أو ممارستها لنشاطها على سلامة البيئة و ذلك بهدف حمايتها " .

و عموماً فإن مصطلح دراسات تقييم الآثار البيئية يشمل بين طياته الأبعاد الآتية :

أ- أنها دراسة لتأثيرات فعل مقترح على البيئة بكل جوانبها "الطبيعة و الاصطناعية و الاجتماعية" .

ب- إنها تبحث في المقارنة بين البدائل المتنوعة المتاحة لكل مشروع و تحديد أيها يمثل البديل الأفضل من وجهة النظر البيئية و لا يتعارض مع أهداف المشروع .

جـ- أنها عملية تقوم على التنبؤ بالتغيرات التى سوف تحدث في البيئة نتيجة للمشروع المقترح، كما أنها وسيلة من وسائل صنع القرار حيث أنها توفر لمتخذ القرار البيانات اللازمة لاتخاذ قراره دون إهمال التأثيرات البيئية و التعامل معها على أساس متوازن مع التكاليف و العوائد الاقتصادية و التقييم الكلى للمشروع .

٢- القــــانــــون : Legislation :

يشترط القانون القيام **بدراسة الجدوى الاقتصادية و دراسات تقييم الآثار البيئية** فقوانين الاستثمار المختلفة حسب الشكل القانوني للمنشأة و نوع نشاطها تشترط وجود دراسة للجدوى الاقتصادية للمشروع المزمع ضمن الأوراق المقدمة للحصول على الترخيص و الموافقة، و قد اشترط قانون البيئة و لائحته التنفيذية ضرورة القيام بدراسة تقييم الآثار البيئية للمشروع المزمع إقامته و تقدم ضمن الأوراق الأخرى للحصول على الترخيص . و تتوقف ضرورة القيام بالدراسة حسب طبيعة و نوع المشروع طبقاً لما صنفه القانون .

٣- التــصــنــيــف : Classification :

(أ) دراسات الجدوى الاقتصادية : طبقاً **للتصنيف النفعي** لدراسات الجدوى نجد لدينا :

١- دراسة الجدوى على مستوى المشروع (مفهوم الربحية الخاصة).

٢- دراسة الجدوى على مستوى الاقتصاد القومي (مفهوم الربحية الاجتماعية) .

كما تصنف طبقاً **للوظائف الأساسية** التي تحققها كل دراسة "التصنيف الوظيفي" فإذا تطلب الأمر لابد من عمل بحث مستفيض في الجوانب التالية :

١- دراسة الجدوى القانونية والتسويقية .

٢- دراسة الجدوى الفنية (الهندسيــة) .

٣- دراسة الجدوى المالية و الاقتصاديــة .

(ب) دراسات تقييم الآثار البيئية : تهدف هذه الدراسات أساساً للربحية الاجتماعية و ضمان التنمية المتواصلة مع أنها تشمل ضمنياً الربحية الخاصة للمستثمر و هي تخصص لدراسات عديدة طبقاً لنوعية المشروع المزمع إقامته و آثاره المتوقعة و من أهم هذه الدراسات :

١- دراسة التقييم الصحي البـيـئي .

٢- دراسة تقييم الآثار البيئية الاجتماعية و الاقتصادية .

٣- دراسة تقييم الآثار البيئية الطبيعية و الجيولوجية .

٤- دراسة تقييم الآثار البيئية الزراعية .

٥- دراسة تقييم الآثار البيئية الهندسية .

٤- التخصصات المطلوبة : Professionals Required :

تحتاج **دراسات تقييم الآثار البيئية** لجهد فريق عمل متكامل و يشمل تخصصات واسعة و يختلف حجم الفريق حسب نوع المشروع و عادة يشتمل الفريق على العديد من التخصصات من طبية و هندسية و اجتماعية و جيولوجية و زراعية و مالية ... إلخ حتى يستطيع تغطية كافة جوانب الآثار المحتملة للمشروع .

٥- المجالات التطبيقية : Applied Fields :

تهتم **دراسات تقييم الآثار البيئية** بالإضافة الى ما سبق بموضوعات أخرى أوسع و أكبر ، فهى تشمل كافة المشروعات أو البرامج أو الخطط أو السياسات التى يتوقع أن يكون لها آثار بيئية.

٦- نوعية البيانات المطلوبة : Data Required :

تحتاج **دراسة تقييم الآثار البيئية** لكم أكبر و أكثر تعقيداً من البيانات و فى مجالات عديدة صحية ، زراعية ، مالية ...الخ .

٧- الاستمرارية : Continuity :

تعتبر **دراسة الجدوى الاقتصادية** ممتدة و مستمرة طوال حياة المشروع و مراحل نموه المختلفة ، حيث تبدأ الدارسة قبل تنفيذ المشروع و مع التشغيل و النمو تكون هنالك عدة دراسات للجدوى سواء للتوسع،الإحلال ..الخ .

أما الاستمرارية فى **دراسات تقييم الآثار البيئية** فتظهر من خلال مرحلة المراجعة البيئية Environmental Auditing، حيث يتم وضع خطط للرصد و القياس و هى أساساً تشبه في إجراءاتها المراجعة المالية المعروفة ، فهى مراجعة لتقييم وسائل الرقابة البيئية و أدوات التحكم الموضوعة و مدى ملاءمتها و مطابقتها للقواعد الموضوعة و هى ذات خطوات محددة و هى بذلك تعنى أن عملية التقييم البيئي و دراسة الآثار عملية مستمرة طوال حياة المنشأة

٨- المشكلات : Problems :

تعترض **دراسات تقييم الآثار البيئية** العديد من المشكلات التى تعوق تقدمها و ازدهارها خاصة بالدول النامية و هى :

(أ) إعاقة التنمية ، حيث تعتبر الدول النامية أن تنفيذ المشاريع التنموية هام جداً بالنسبة لها كي تخرج من دائرة الديون و الفقر و حتى تحقق الرفاهية لشعوبها و بالتالي قد توضح دراسات تقييم الآثار البيئية بعض الآثار السلبية للمشروع مما قد يترتب عليه إلغاؤه أو استبعاده.

(ب) ارتفاع التكلفة ، يعتقد البعض أن القيام بدراسات تقييم الآثار البيئية يحتاج لمصروفات كبيرة لعمل الدراسات اللازمة و التجارب الميدانية و تكاليف الاستعانة بالخبراء...إلخ . و كل هذه التكاليف ستضاف إلى التكلفة الكلية للمشروع و بالتالي ترتفع تكلفته الكلية .

(جـ) العائد غير محدد ،حيث ما زال الكثير من نتائج هذه الدراسات يصعب تحديد العائد منها .

و رغم ذلك فالكثير من هذه المشكلات قد اختزلت حيث أصبحت الدراسات الهامة فقط هي التى تتم و عند مقارنة هذه التكاليف بالعوائد سواء على مستوى المشروع أو المستوى القومي يتضح أهميتها و مدى جدواها .

٩- الأهمية : Importance :

أهمية **دراسات الجدوى الاقتصادية** تنبع من ارتباطها بنجاح المشروع الاستثمارى و فاعليته و ربحيته .أما **دراسات تقييم الآثار البيئية** فأهميتها تنبع مما يلى :

أ- أنها أداة للحصول على الترخيص بإقامة المشروع و عدم إتمامها قبل تنفيذ المشروع قد يترتب عليه إغلاق المشروع أو غرامات مالية كبيرة .

ب- أداة للتنبؤ بالضرر البيئي و كيفية تحقيقه و أداة لإعلام و مساعدة الإدارة .

جـ- أداة للتصميم حيث يصمم المشروع بطريقة لا تضر بالبيئة .

د- أداة لأشتـــــراك الأطراف الأخرى .

هـ- أداة لدعم و ترشيد التنمية المتواصلة .

١٠- الموقع الذى تحتله الدراستين :

اختلف الباحثون حيث يرى البعض أن الدراسة البيئية جزء من دراسة الجدوى الاقتصادية . فقد ذكر المؤتمر العربى عن البيئة و التنمية الذى انعقد بالقاهرة في ١٠ سبتمبر١٩٩١ أن دراسات التقييم البيئي جزء لا يتجزأ من دراسة الجدوى الاقتصادية .و ما زال البعض يرى أن الاثنين مختلفين تماماً و شيئين منفصلين تماماً عن بعضهما .

المبحث الثاني : دراسات الجدوى الاقتصادية للفنادق *

تتضمن دراسة الجدوى الاقتصادية لأي مشروع أربعة جوانب رئيسية هي : **تحليل السوق ، التحليل الفني ، التحليل المالي ، تحليل الربحية الاجتماعية** و كثيرا ما يهتم بالتحليل بالجوانب الثلاثة الأولى فقط و في هذه الحالة يطلق على التحليل اصطلاح " **دراسة الجدوى الاقتصادية** " .

طبيعة دراسة الجدوى الاقتصادية للمشروع :

إن أي قرار إستثماري رشيد لابد و أن تسبقه دراسات جدوى المشروع و قد تتخذ هذه الدراسات شكلاً رسمياً أو قد تظهر في صورة غير رسمية و يتوقف ذلك بطبيعة الحال على حجم المشروع و حجم الاستثمارات المخصصة له ، و في كل الأحوال لابد أن تتوافر الضمانات بوجود السوق أو إمكانية تنميته و أنه يمكن الحصول على الخامات و الأيدى العاملة بالكميات المطلوبة و أن البنية الأساسية و الخدمات اللازمة للمشروع متواجدة ، و أن مصادر تمويل الاحتياجات متوافرة و يمكنها أن تزود المشروع بالأموال حين الحاجة إليها .

و أخيرا يأتي أهم عامل في هذه الدراسات و هو التأكد من أن الدخل سيفوق التكلفة بحيث يتحقق في النهاية عائد كاف يجعل المشروع مجزيا من الناحية المالية .

مراحل تحليل جدوى المشروع :

يتضمن تحليل المشروع عدداً من المراحل المتتابعة حيث تتكون كل مرحلة من مجموعة من العناصر و بالتالي يمكن النظر إلى عملية إعداد المشروع باعتبارها سلسلة من الأنشطة تتبلور في عدد من الدراسات و المستندات التى تسمح في النهاية باتخاذ قرار معين .

و يتم القيام بتحليل جدوى المشروع من خلال إطار منهجي معين يحدد طبيعة و عدد الوحدات الاقتصادية التى سيكون لها دور في هذا التحليل .

و تحدد أهداف المنشأة و سياستها طبيعة و تتابع القرارات الخاصة بإمكانية القيام بالمشروع و أيضا وسائل التمويل المتاحة ، بالإضافة إلى ذلك فان نوعية المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات في المراحل المختلفة من المشروع و كذلك درجة دقة هذه المعلومات تتوقف على طبيعة المشروع و حجمه .

---

* دراسات في الجدوى الاقتصادية – د/ محمد صالح الحناوى

(١) مرحلة التعريف : إن تحديد الهدف هو التأكد من إمكانية إضافة آله للمصنع و قد يكون هذا الهدف هو التأكد من إمكانية أضافة آله إلى المصنع الحالي أو تصنيع سلعة جديدة أو مجموعة من السلع و قد يكون مصدر الأفكار الجديدة المتعلقة بالسلع هو الطريق المتمثل في الآراء التى يبديها عملاء المنشأة و عادة ما تنبع أفكار السلع الجديدة من البحوث للصناعة القائمة أو من دراسات السوق .

(٢) المرحلة التمهيدية : تتطلب هذه المرحلة اتخاذ القرار الخاص بضرورة أو عدم ضرورة الفحص التفصيلى لجدوى المشروع و إذا صدر القرار بهذه الدراسة ، فلابد من تحديد مجال الدراسة و تكلفة خطواتها للتأكد من أن المنافع التى ستعود من المشروع ، تبرر الدراسة المتعمقة و ما يرتبط بها من جهد و تكلفة . و يلاحظ أن النتائج التى يتم التوصل إليها في هذه المرحلة يطلق عليها **"الدراسة السابقة للجدوى"** و للحصول على أفضل النتائج فلابد أن تتضمن هذه الدراسة ما يلى :

وصف السوق – وصف لعمليات التصنيع و عرض المعلومات عن توافر الإنتاج الأساسية

تقدير لحجم الاستثمار المطلوب و تكلفة العمليات – تقدير للأرباح المتوقعة – ملخص بالمشاكل

(٣) مرحلة التحليل : و يتم في هذه المرحلة دراسة البدائل المختلفة في مجال التسويق و التكنولوجيا و غيرهما ثم عرض النتائج و البيانات التى تساندها ،كما أنه لابد من الأخذ في الحسبان العديد من العوامل و منها حجم المصنع و مدى توافر رأس المال و الخدمات و المهارات العمالية .

تعتبر **دراسات الجدوى الاقتصادية** من الأمور الهامة بالنسبة للفنادق ، نظرا لأن تكاليف إنشاء الفنادق كبيرة و لهذا يجب إجراء دراسة الجدوى بعناية قبل البدء في مشروع بناء أى فندق و ذلك لمعرفة مدى نجاح المشروع من عدمه لاتخاذ القرار المناسب على ضوء نتيجة الدراسة .

*** و تتضمن دراسة الجدوى عدة دراسات أهمها :-**

(١) دراسة الموقع :"The Site" : الموقع يعتبر في كثير من الأحيان من أهم أسباب النجاح أو فشل الفندق ، و لهذا يجب دراسة المحيط الاقتصادي لهذا الموقع و الذى يضمن مساحات البناء المسموح بها قانونا و كذلك حجم الموقع و الذى سوف يحتوى على غرف الفندق أو حجم القاعات أو الخدمات العامة ... الخ .

و يجب دراسة الموقع و مدى توفير شبكة الطرق إليه و خاصة موقع البناء و عملية الدخول و الخروج للموقع ،و كذلك مدى توفر المواصلات العامة و الخاصة له ،و كذلك مدى توفر الخدمات العامة ... كل ذلك من الأمور التى يجب أخذها في الاعتبار عند إعداد دراسة الجدوى الاقتصادية .

---

* إدارة الفنادق – د/ سعيد البطوطى

و يجب دراسة المنظر الذى سوف تطل عليه غرف الفندق و مدى توافر الإضاءة الطبيعية و دخول ضوء الشمس إليها و كذلك الحالة الأمنية للمنطقة ، كل هذه العوامل يجب دراستها بعناية فائقة.

(٢) دراسة السوق : "The Market" : من الدراسات المهمة جدا عند إعداد دراسة الجدوى الخاصة بالفندق ، دراسة السوق بعناية .

و الملاحظ أن دراسة السوق يمكن أن تتخذ شكلين هما :

١- تحديد مدى تجاوب السوق لأفكار مشروعات جديدة لاختيار أفضلها .

٢- التحليل لمعرفة إمكانية تسويق الفكرة محل الدراسة .

و في كلتا الحالتين يتضمن دراسة السوق تجميع المعلومات و تحليلها بغرض تعريف السوق و وضعها و تحديد حجمها ، و بصورة عامة يتضمن **دراسة و تحليل السوق الجوانب التالية :** وصف مختصر للسوق – تحليل الطلب السابق و الحالي – تحليل العرض السابق و الحالي طبقا لمصدره – تقدير الطلب المستقبلى – البرنامج التسويقى للمشروع و تتضمن دراسات السوق أيضا الطلب على الأنشطة التالية :

توافر المقومات السياحية الطبيعية مثل الجو المناسب و الشواطئ ... و غيرها من المقومات السياحية و المقومات التاريخية و المقومات الرياضية و المقومات الدينية و المقومات العلاجية و الترفيهية ، و يجب دراسة كل هذه العناصر و أنماط السياحة المختلفة لمعرفة رغبات و ميول السائحين الوافدين إلى تلك المنطقة ، حتى يستطيع الفندق تلبية رغبات و حاجات هؤلاء السائحين و الزائرين قدر المستطاع ، كما يجب دراسة حالات الفنادق المنافسة من حيث عدد الغرف و الخدمات التى تقدمها و مواقع هذه الفنادق و كذلك أسعارها .

(٣) توفر الغرف و الطلب : "Rooms" : من المهم دراسة الطلب المستقبلى على غرف الفندق و كذا الطلب الحالي على الغرف في الفنادق الماثلة بالمنطقة و على ذلك فانه يجب دراسة و تحليل الطلب على الغرف الفندقية المستقبلية و يجب أن تركز هذه الدراسة على قياس عدد و متوسط فترة

بقاء السائحين و يجب مقارنتها مع عدد الغرف أو الفنادق المزمع إنشائها في المستقبل ليوضح مدى الطلب على الفنادق مستقبلا أو إمكانية نجاح الفندق حاليا أو مستقبلا .

(٤) الخدمات و التسهيلات : "Services & Facilities": يجب دراسة نوعية و مستوى الخدمات التى سوف يقدمها الفندق و كذلك حجم القاعات و المطاعم و الأجهزة و المعدات التى يجب توافرها داخل الفندق و نظرا للمنافسة الشديدة في مجال المنشآت الفندقية في الفترة الأخيرة أصبحت الفنادق تسعى إلى أن تضم كافة الخدمات المختلفة التى ترغبها الشرائح المختلفة من السائحين و ذلك كى يمكنها من جذب أكبر عدد من السائحين بميولهم و أغراضهم المختلفة .

(١/٥) التحليل الفني : "Cost Elements related to the project" :

الغرض الأساسى من هذا التحليل هو التأكد من إمكانية القيام بالمشروع من الناحية الفنية بالإضافة إلى تزويد القائم بالدراسة بأساس يساعده على تقدير التكلفة و متطلبات البنية الأساسية و غيرها و يجب أن يتضمن هذا التحليل دراسة للأساليب و العمليات المحتمل تطبيقها .

و بوجه عام هنالك عناصر تكلفة أخرى يجب أخذها في الاعتبار و في بعض الأحيان تعتبر ذات أهمية كبيرة و من هذه التكاليف ما يلى :

تكلفة الأرض المزمع إنشاء الفندق عليها – تكلفة البناء- الفوائد التى سوف تدفع خلال فترة الإنشاء – الأثاث و المعدات و الأجهزة – معدات التشغيل – المخازن – مصاريف ما قبل الافتتاح – رأس المال العامل .

(٢/٥) التحليل المالي : "Financial Projection":

هذه المرحلة الهامة من دراسة الجدوى بالنسبة للفنادق و التى تأتى بعد أن يتم الحصول على المعلومات المطلوبة من أجل إكمال دراسة الجدوى ، و هى رصد المبالغ المطلوبة لهذا المشروع و مدى توفرها . و يركز هذا النوع من التحليل على إعداد القوائم المالية حتى يمكن تقييم المشروع على أساس المقاييس المختلفة للربحية التجارية و حتى يمكن التحديد التقريبى للاحتياجات

المالية و يتطلب التحليل المالي الجمع بين تقديرات السوق و التكلفة الفنية و التى على أساسها يتم إعداد القوائم المالية المقدرة و في حالة الحاجة إلى معلومات إضافية تساعد على اتخاذ القرار الاستثمارى .

كذلك يجب تحليل و تقدير مصاريف الأقسام الفندقية و تحسب المصاريف على أساس نسب المبيعات أو على عدد الغرف ... و كذلك دراسة التكاليف الثابتة و المتغيرة و الضرائب ... الخ .

بعد انتهاء مراحل الدراسة السابقة تأتى المراحل التالية :

أ- **مرحلة التقييم و اتخاذ القرار** : لابد من اتخاذ قرار القيام أو عدم القيام بالمشروع في هذه المرحلة ، فبالنسبة لرجل الأعمال فان مرحلة التحليل السابقة تزوده بالأساس اللازم لتقييم المشروع ، فإذا كانت نتائج التحاليل إيجابية فانه سيقوم بإعداد مشروع الاقتراح الاستثمارى " و خاصة اذا كان يبحث عن مصادر لتمويل هذا الاستثمار " .

ب- **تحليل الربحية الاجتماعية** : هذه المرحلة ما هى إلا تقييم لمدى مساهمة المشروع في الاقتصاد القومي و يعتبر هذا التحليل من مسئوليات هيئة الاستثمار أو مسئولى الإقراض في الحكومة أو المسئولين عن التخطيط في الدولة و تتفاوت الأساليب المستخدمة في هذا التحليل من ناحية صعوبتها و درجة تعقيدها ، و للحصول على تقييم سليم للربحية الاجتماعية ، فان تحليل التكلفة و المنافع يعتبر المدخل المفضل لدى معظم الباحثين .

جـ- **تقرير الاقتراح الاستثمارى** : الغرض من هذا التقرير هو إقناع مصادر الأموال بأن المشروع يمثل استثمارا مرغوبا فيه على أساس أن احتمالات تحقيق الأرباح مرتفعة بالإضافة إلى أن فريق الإدارة الذى سيتولى شئون المشروع لديه الإمكانيات التى تساعده على تحقيق هذه الأرباح و يتضمن هذا التقرير النقاط التالية :

معلومات عامة عن الخدمة – وصف المشروع – معلومات عن الأسواق – معلومات متنوعة ... الخ .

الفصل الخامس : الرقابة على استراتيجية الفنادق



الرقابة على استراتيجية الفنادق

تهتم الرقابة الاستراتيجية بالرقابة و توجيه الموجودات بما يخدم الاستراتيجية أثناء التنفيذ ، و بينما تكون النتائج النهائية لم تظهر على الإطلاق و سنتناول في هذا الفصل ما يلي :

أولا – نظم الرقابة الاستراتيجية .

ثانيا – نظم الرقابة التشغيلية .

ثالثا- نظم المكافآت و الحوافز .

و إذا كانت نظم الرقابة الاستراتيجية مفيدة للإدارة العليا لمراقبة و توجيه الاتجاه الاستراتيجي للمنشأة ، فإن الرقابة التشغيلية تلبى احتياجات المديرين على مستوى التشغيل ، فهم يحتاجون إلى وسائل رقابية مناسبة لمراقبة تنفيذ الاستراتيجية و على هذا فإن التركيز في هذا النوع من الرقابة يكون على عملية تخصيص موارد الفندق ، بمعنى أن نظم الرقابة التشغيلية توجه و تراقب و تقيم مدى التقدم في تحقيق الأهداف السنوية .

أولا : نظم الرقابة الاستراتيجية * :

يمكن وصف عملية الرقابة على الاستراتيجية بأنها نوع من الرقابة التوجيهية العليا التى تحدث أثناء التطبيق ، حيث غالبا ما ينقضى وقت كبير من بدء عملية تطبيق الاستراتيجية و إنجاز النتائج المطلوبة .

و خلال هذا الوقت تتطور كل من الظروف البيئية و إمكانيات الفندق و يتم تنفيذ المشروعات و الاستثمارات كما يتم إنجاز الأعمال و التصرفات الخاصة بتطبيق الاستراتيجية ، و على هذا فالرقابة الاستراتيجية مطلوبة كي يوجه الفندق خلال هذه الأحداث ، من خلال وضع الأسس اللازمة لتصحيح التصرفات و الأعمال و الاتجاهات أثناء عملية تنفيذ الاستراتيجية كلما ظهرت تطورات أو تغيرات جديدة في المواقف الداخلية و البيئية للفندق ، بمعنى آخر أنها رقابة مرحلية لا تنتظر حتى تنتهي عملية التطبيق بل يمكن تعديل الاستراتيجية أو الأهداف بناء على الرقابة على المراحل التى تم الانتهاء منها و هنالك عدة **أنواع من الرقابة الاستراتيجية** و هى :

---

* أساسيات الإدارة الفندقية مدخل إستراتيجي – د. عبد الحميد أبو ناعم

١- رقابة الافتراضات التي بنيت عليها الاستراتيجية :-

أن إستراتيجية الفندق تصمم بناء على افتراضات معينة و يتم إختبار هذه الافتراضات بانتظام للتأكد من أنها ما تزال فعالة و كلما تم اكتشاف أن فرض ما أصبح غير ذي أهمية كلما كانت الفرصة أكثر للتعديل ، مع ملاحظة أن الافتراضات عادة ما تدور حول نوعين من العوامل هما العوامل البيئية و عوامل الصناعة التي يعمل فيها الفندق ، و يهدف هذا النوع من الرقابة إلى التأكد من مدى الحاجة إلى تعديل الاستراتيجية الكلية للفندق في ضوء النتائج التي ظهرت أثناء عملية التطبيق .

٢- المؤشرات الاستراتيجية :

صمم هذا النوع من الرقابة الاستراتيجية لمراقبة أحداث أو أنشطة عامة داخل أو خارج الفندق و التي قد تهدد إستراتيجيته أو تمثل فرصة تسويقية متاحة له .

و يلاحظ أن الفكرة الأساسية وراء هذا النوع هو تتبع المؤشرات الاستراتيجية التي تهم الفندق في أي مكان و من أي مصدر .

٣- مراجعة الاستراتيجية عند وقوع أحداث غير متوقعة :

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى المراجعة المتخصصة و المتعمقة و السريعة للاستراتيجية عند حدوث أي حدث فجائي و غير متوقع ، فحدوث انقلاب في إحدى الدول تعتبر من الأمثلة على ذلك ، و الغرض من ذلك هو إعداد استراتيجية بديلة مباشرة مع الأزمات .

و بالرغم من إختلاف الطرق السابقة إلا أنها تشترك في غرض واحد و هو تقييم ما اذا كان الاتجاه الاستراتيجي للفندق يجب أن يتم تعديله أم لا .

ثانيا : نظم الرقابة التشغيلية :

تهدف نظم الرقابة التشغيلية إلى متابعة و توجيه و تقييم التقدم الذى يحدث في إنجاز الأهداف القصيرة الآجل (أقل من سنة) و هي تختلف في هذا عن نظم الرقابة الاستراتيجية التي تركز على توجيه المنشأة لمدى طويل (عادة خمس سنوات فأكثر) .

و لضمان نجاح نظم الرقابة التشغيلية فلابد من :

١- وضع معايير رقابية .

٢- قياس الأداء الفعلي .

٣- تحديد الانحرافات التصحيحية .

و هنالك نوعين أساسيين من نظم الرقابة التشغيلية هما :

أ- نظم الموازنات :

أن الموازنـة هـى خطـة لتخفيض الموارد و التى تساعد الإدارة على تنسيق العمليات و تسهل من عملية الرقابة الإدارية على الأداء و عادة لا تراقب الموازنة شيئا ، إنما تتم المراقبة من خلال المعايير الموضوعة التى يمكن قياس الأداء الفعلي و مقارنته بها .

و بالرغم من أن نظم الموازنات تختلف من منشأة لأخرى إلا أن هنالك **ثلاث نظم عامـة** هى :

١- موازنة الإيرادات . ٢- الموازنة الرأسمالية . ٣ - موازنة المصروفات .

(١) موازنة الإيرادات :

تركز هذه الموازنة على متابعة دقة تقديرات الإيرادات لكونه الهدف الأساسي للاستراتيجية المختارة ،و يمكن إعداد موازنة الإيرادات بناء على توقعات مستقبلية أو بناء على الإيرادات السابقة للفندق و هى بهذا توفر نظام تحذير عن مدى فاعلية إستراتيجية الفندق ، فإذا كان هنالك انحراف كبير فإن ذلك يكون بداية لتعديل الاتجاه التشغيلى أو الاستراتيجى .

(٢) الموازنة الرأسمالية :

هى التى تحدد الاستثمارات المتوقعة في التسهيلات و المعدات و الآلات و المخزون خلال الفترة التى تغطيها الموازنة ، و تختلف مكونات هذه الموازنة في ضوء الاستراتيجية التى يتبعها الفندق ، و هنالك نوعين من الموازنات يتم إعداده لمراقبة إستخدام الأموال هما :

١- الموازنة النقدية (المدفوعات و المقبوضات المتوقعة) .

٢- الميزانية العمومية التقديرية (الأصول و الخصوم المتوقعة) .

(٣) موازنة المصروفات :

يتم إعداد موازنة المصروفات كل قسم أو وحدة فرعية داخل القسم و بالرغم من أنه يتم الاعتماد على القيمة المالية في الرقابة إلا أنه يمكن الاعتماد على معايير الجودة أو عدد الوحدات أو الخدمات المقدمة ، و توفر هذه الميزانيات معايير محددة يتم قياس مصروفات الأقسام على أساسها ، و هى تعتبر أداة أساسية في متابعة تنفيذ الاستراتيجية أيضا ، و إذا تم ربط هذه الموازنات بالأهداف الاستراتيجية ، فإنها توفر أداة إتصال هامة بين الإدارة العليا و الإدارة التشغيلية المباشرة ، لتوضح ما هو مطلوب لنجاح الاستراتيجية ، بالإضافة إلى أنها توفر أداة لدق ناقوس الخطر عندما تحدث مشاكل في تنفيذ الاستراتيجية .

ب– عوامل النجاح الأساسية :

يعتبر التركيز على عوامل النجاح الأساسية في المجال الفندقي من أساليب الرقابة الناجحة حيث أنها تساعد الإدارة على تركيز انتباهها المستمر على هذه العوامل و استمرارية متابعتها **و من هذه العوامل** :تحسين الإنتاجية الخاصة بالفندق –رفع الروح المعنوية للعاملين– تحسين جودة الخدمات المقدمة –زيادة الحصة السوقية –زيادة العائد على السهم ، و هذه العوامل تختلف بطبيعة الحال على حسب إستراتيجية الفندق التى تطبق .

ثالثا : نظم المكافآت و الحوافز :

إن تطبيق الاستراتيجية يعتمد على الأفراد العاملين بالفندق خاصة الإدارة العليا ، و يلاحظ أن تحفيز و مكافأة الأداء الجيد بواسطة الأفراد أو وحدات الفندق ، يعتبر عامل أساسي في نجاح عملية تطبيق الاستراتيجية ، على أن يكون متضمنا حوافز إنتاج إيجابية و أخرى سلبية في نفس الوقت و منها ما هو طويل الآجل و منها قصير الآجل .

و تهدف نظم الحوافز إلى ربط أهداف و تصرفات الأفراد و الوحدات بمدى إنجاز و تحقيق أهداف الفندق و تطبيق إستراتيجيته و يفضل أن يكون الحافز مرتبط بالآجل الطويل و الآجل القصير ، حيث أن الحافز عندما يرتبط بالآجل القصير فقط ، فان ذلك سوف يجعل المديرين يحجمون عن اتخاذ قرارات استثمارية مُربحة لأن العائد يجعلها لا تظهر إلا بعد عدة سنوات ، و يلاحظ أن المشكلة ليست في قصر و طول الآجل و لكنها في عملية التنسيق بين هذين الهدفين عند تقرير نظام المكافآت و الحوافز داخل نظام الرقابة و اللازم لنجاح تطبيق الاستراتيجية .

و لتحقيق التكامل فلابد أن يعتمد نظام المكافآت و الحوافز على تقييم المساهمات قصيرة الآجل و طويلة الأجل للمديرين .

و خلاصة القول فأن نظم الرقابة تتضمن نوعين أساسين هما : **الرقابة الإستراتيجية و الرقابة التشغيلية** بالإضافة إلى تواجد نظام للحوافز و المكافآت لكى يساعد على تحقيق أهداف المنشأة .





الباب الثانى : المنشآت الفندقية من الناحية المحاسبية



مقدمة

يمثل **النشاط الفندقي** ركنا أساسيا من أركان النشاط الاقتصادي في كافة بلدان العالم ، حيث يرتبط النشاط الفندقى بصورة مباشرة بالعديد من الأنشطة الاقتصادية الهامة ، منها النشاط السياحى ، سواء أكانت سياحة داخلية أو خارجية و نشاط تنقلات الأفراد للأغراض المختلفة .

و يعتبر **النشاط الفندقى** من أهم الأنشطة في القطاع الخدمى ، حيث جرى العرف على إعتبار ما يقدمه الفندق من إقامة و وجبات و مشروبات و حفلات و ندوات و مؤتمرات في القاعات المخصصة لذلك و غيرها من الخدمات التى يقدمها الفندق للنزلاء و غيرهم من العملاء من قبيل الخدمات لذا يتم تصنيف الفنادق ضمن القطاع الخدمى .

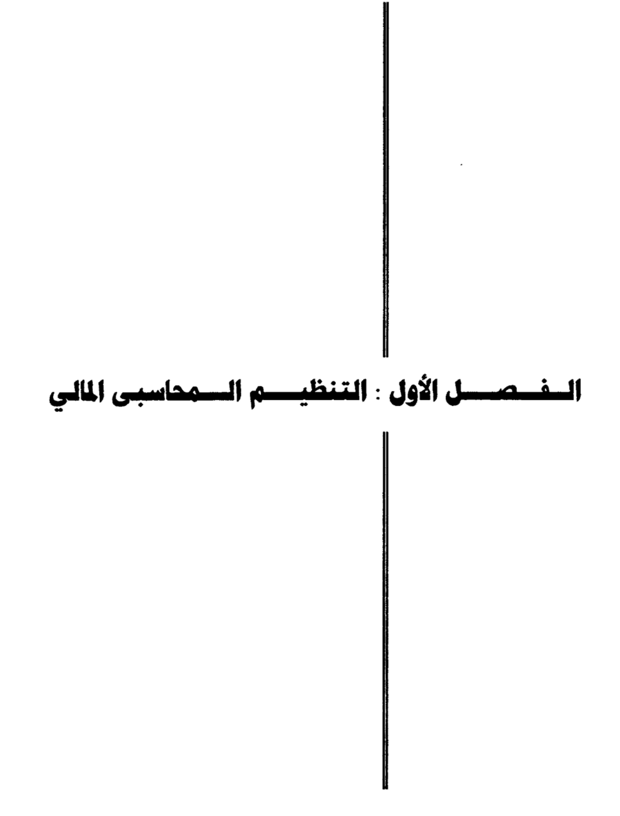
و لكى **يحقق الفندق الهدف من وجوده** ، لابد من توافر نظام معلومات كفء يمكن من تدفق المعلومات من خلال المستندات و الدفاتر و التقارير اللازمة و التى تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة و في الوقت المناسب .

و تلعب **الوظيفة المالية** دورا أساسيا في تحديد إمكانيات الربحية المتوقعة للفندق في المستقبل من خلال مساهمتها في قرار الاستثمار بالإضافة إلى مسئوليتها عن النواحى المحاسبية و الرقابة المالية على أنشطة الفندق المختلفة .

و إذا كانت **الإدارة المالية هى إدارة الفندق من المنظور المالي** فإن ذلك يتطلب وجود نظام محاسبي قوى يمكن الإدارة من تحليل الأداء الحالي ثم التخطيط للمستقبل ، لذا فإننا نحاول من خلال هذا الباب أن نتناول قضية من أهم القضايا ، بل من أكثر القضايا أهمية في المجال المحاسبى " المالي و التكاليفى" و التى أصبحت تشغل فكر الكثير من المهتمين بهذا التخصص سواء على المستوى الأكاديمى أو على المستوى العملى لأنظمة المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف الا وهى كيفية تصميم نظام المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية الفندقية .

هذا و قد حاولنا في هذا الباب أن نجمع بين الأساس النظرى و التطبيق العملي للمحاسبة المالية و محاسبة التكاليف في النشاط الفندقى بما يحقق الأهداف المرجوة .





الفصل الأول : التنظيم المحاسبى المالي



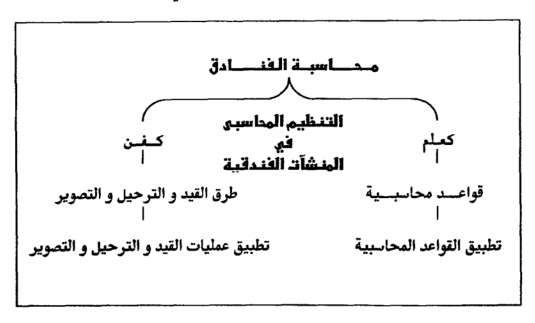
التنظيم المحاسبى المالي

مفهوم التنظيم المحاسبي :

يمكن القول أن **التنظيم المحاسبى** هو مجموعة من الترتيبات و الأساليب المحاسبية التي تحقق أهداف اتخاذ القرارات المالية السليمة في المنشآت الفندقية ، و لذا فإن هذا التنظيم يجب أن يحتوى على تصميم مستندى مناسب يتفق مع حجم هذه المنشآت و العاملين بها و حجم العمليات المالية بها و تعدد المستويات الإدارية .

و على **مصمم التنظيم المحاسبى** أن يوفر نوع من الرقابة الداخلية على صحة عمليات القيد و الترحيل و التصوير حتى يتسنى الحصول على حسابات ختامية و قوائم مالية معبرة تعبيرا رقميا صحيحا عما تحتويه من معلومات و على تقارير مالية تحليلية و ما يرتبط بها من جداول إحصائية و بيانات و نسب مالية لتوفر للإدارة المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة .

و الواقع أن **التنظيم المحاسبى هو محور للمحاسبة بجناحيها الفني و العلمى** سواء أكانت عمليات قيد و ترحيل و تصوير أو كانت تطبيق لقواعد علمية محاسبية تحكم هذه العمليات الميكانيكية من قيد و ترحيل و تصوير ، و الشكل التالي يوضح موقع التنظيم المحاسبى في المنشآت الفندقية من محاسبة الفنادق بجناحيها العلمى و الفني .



ركائز التنظيم المحاسبى :

إن إعداد التنظيم المحاسبى في المنشآت الفندقية يجب أن يعتمد و يرتكز على ركائز معينة يمكن إجمالها فيما يلى :

١- القدرة على مقابلة احتياجات المنشأة و ظروفها المالية و مدى اتساع أعمالها و زيادة حجم استثماراتها .

٢- سهولة استيعابه و فهمه حتى يتسنى للقائمين على تنفيذه سرعة الإلمام به .

٣- القدرة على إبراز قوائم مالية ختامية و دورية تفيد الإدارة في إتخاذ القرار السليم .

٤- القدرة على الرقابة الداخلية و توزيع العمل بين العاملين لسرعة التنفيذ مع الدقة و إمكانية الحصول على جميع المعلومات التحليلية المطلوبة .

٥- القدرة على إنتاج كافة المعلومات بالشكل و في الوقت المناسب لأغراض التخطيط و إتخاذ القرارات اللازمة .

أهداف التنظيم المحاسبى :

ينبغي أن يحقق التنظيم المحاسبى للنشاط الفندقى الأهداف الآتية :-

١- تسجيل معاملات ذلك النشاط و أحداثه المالية بالشكل الذى يتيح تحديد نتائج أعمال ذلك النشاط و قياسها في صورة صافى ربح أو خسارة عن فترة محاسبية معينة .

٢- تصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة في نهاية الفترة المحاسبية المراد تحديد مركزها المالي .

٣- رقابة عناصر الإيرادات و المصروفات من خلال الدورات المستندية و تطبيق سياسات الرقابة الداخلية و نظلم الضبط الداخلى .

٤- المحافظة على أصول المنشأة و ممتلكاتها من السرقة أو التلاعب و توفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات .

٥- إعداد التقارير الدورية و خاصة لأغراض تقييم مدى كفاءة أداء العاملين بالمنشأة و اكتشاف جوانب القصور و اتخاذ القرارات الإدارية في مختلف المجالات التى تستند إلى معلومات مالية .

مقومات التنظيم المحاسبي :

لتحقيق الأهداف السابقة فان النظام المحاسبى في مجال النشاط الفندقى يرتكز على المقومات التالية :

١- الدليل المحاسبى
٢- المجموعة المستندية
٣- المجموعة الدفترية
٤- القوائم المالية

المبحث الأول : الدليل المحاسبى

مفهوم الدليل المحاسبي :

هو كشف أو قائمة يحتوى على كافة حسابات الفندق الرئيسية و الفرعية ، مبوبة بطريقة سليمة منظمه تكفل تحديد طبيعة كل حساب من حسابات الفندق و تصنيفه بحسب ما إذا كان أحد بنود الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات .

و يمثل دليل الحسابات توثيقا رسميا لتلك الحسابات وفق ظهورها في السجلات المحاسبية و الكشوف و الملخصات الدورية .

أهمية تكوين الدليل المحاسبي :

١- يسهل كثيرا من عمليات تجميع و تبويب المستندات حيث يمكن فرزها مباشرة طبقا للدليل .

٢- يسهل من إجراءات المراجعة الداخلية و الخارجية للحسابات ، كما يمكن من إعداد القوائم الختامية بسهولة .

٣- الاعتماد على الدليل في حصر القيم المالية زمنياً و مطابقتها ، و استخراج نسب التغير لأغراض مقارنة النتائج على مدى فترات محاسبية متتابعة و تحقيق أهداف تحليل الحسابات .

إعتبارات إعداد الدليل المحاسبي :

هنالك عدة إعتبارات معينة يجب أن يستند عليها في إعداد الدليل المحاسبى للمنشآت الفندقية حتى يحقق أهدافه ، و نوجز هذه الاعتبارات فيما يلى :

١- **المرونة :** إذ يجب أن يكون الدليل مرنا يساعد على إضافة حسابات جديدة قد تستجد بزيادة و اتساع أعمال المنشأة على أن تكون هذه المرونة موجودة في الأركان الأربعة للحسابات الرئيسية و هى الأصول و الخصوم و المصروفات و الإيرادات .

٢- **الوضوح و الشمول :** يجب أن يكون الدليل واضحا في كيفية تكوينه و كيفية فهمه و كيفية تطبيقه ، كما يجب أن يكون شاملا قدر الإمكان جميع الحسابات وقت الإعداد تاركا المجال لحسابات أخرى بعد ذلك .

٣- **القدرة على المقارنات :** مما لا شك فيه أن الدليل المحاسبى المفيد لإدارة المنشأة يعتمد اعتماداً كبيراً على المقارنات للبنود المحاسبية المختلفة حتى يتسنى التنبؤ و التقدير لهذه البنود مستقبلا و بالتالي فإن وضع دليل محاسبي يفيد في إجراء المقارنات .

٤- **القدرة على استخراج المعلومات المحاسبية :** فمن الواضح أن تحديد مسميات محاسبية (الأصول بأنواعها) و مسميات (الخصوم بأنواعها) و مسميات (المصروفات بأنواعها) و مسميات (الإيرادات بأنواعها) ثم ترميز هذه المسميات يساعد كثيراً في التحليل المالي مما يساعد في استخلاص المعلومات المحاسبية التى تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة.

٥- **أن يتناسب نظام ترقيمه** مع متطلبات التشغيل الإلكتروني للبيانات .

إعداد الدليل المحاسبى :

تتبع الخطوات التالية في إعداد دليل الحسابات في المنشآت الفندقية :

١- حصر جميع الحسابات التى تستخدم بالفندق ، و تلك التى يتطلب الأمر استخدامها مستقبلا.

٢- تصنيف الحسابات إلى عدد قليل من المجموعات الرئيسية المتجانسة من حيث طبيعتها و البيانات التى تتضمنها و ترتيبها بحيث يسهل التعرف على الحسابات الرئيسية و الحسابات المساعدة ثم تقسيم المجموعات المساعدة إلى عدد من الحسابات الفرعية ،

و بصفة عامة **تصنف حسابات الدليل إلى خمسة مجموعات رئيسية** على النحو التالي :

أ- حسابات الأصول

ب- حسابات الخصوم

جـ- حسابات حقوق الملكية

د- حسابات المصروفات

هـ- حسابات الإيرادات

٣- ترقيم الحسابات أو ترميزها و يقصد بذلك تخصيص رقم أو رمز أو خليط منهما لكل حساب و ذلك على النحو التالي :-

أولا : حسابات قائمة المركز المالي (الميزانية) و تصنف كما يلي :

أ- أصول و يرمز لها بالرقم (١) .

ب- خصوم و يرمز لها بالرقم (٢) .

ج- حقوق الملكية و يرمز لها بالرقم (٣) .

و يتفرع عن كل منها حسابات مساعدة على مستوى رقمين ثم إلى حسابات فرعية على مستوى ثلاثة أرقام و هكذا .....

ثانيا : حسابات النتيجة (قائمة الدخل) و هى التى تبين حسابات الإيرادات و حسابات المصروفات و ينتج عن مقابلتهما معا نتيجة النشاط الجارى للمنشأة من ربح أو خسارة و تقسم إلى مجموعتين هما :-

أ- المصروفات و يرمز لها بالرقم (٤) .

ب- الإيرادات و يرمز لها بالرقم (٥) .

و فيما يلي نورد نموذج للدليل المحاسبي للمنشأة الفندقية :

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلي
الأصول	١			
أصول متداولة		١١		
نقدية و ودائع			١١١	
نقدية بالخزينة الرئيسية				١١١١
نقدية بخزينة المصروفات النثرية				١١١٢
نقدية بالبنك – عملة محلية				١١١٣
نقدية بالبنك – عملة أجنبية				١١١٤
شيكات تحت التحصيل				١١١٥
حسابات تحت التحصيل			١١٢	
النزلاء				١١٢١
العملاء (المستأجرين)				١١٢٢
أوراق القبض				١١٢٣
المخزون			١١٣	
مخزون المؤن				١١٣١
مخزن المشروبات				١١٣٢
مخزون مهمات و أدوات المطبخ و المطاعم				١١٣٣
مخزون مهمات الغرف				١١٣٤
مخزون قطع الغيار و مواد الصيانة				١١٣٥
مخزون مواد النظافة				١١٣٦
مخزون الوقود				١١٣٧
مصروفات مدفوعة مقدماً			١١٤	
إيرادات مستحقة			١١٥	
أصول ثابتة		١٢		
أراضي			١٢١	
مباني			١٢٢	
مبنى الغرف و الاستقبال				١٢٢١
مبنى المطعم				١٢٢٢

اســــم الحــــســـاب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلى
أثـــاث و تـــوكـيــبات			١٢٣	
أثـــاث و تركيـــبات الغرف				١٢٣١
أثـــاث و تركيبـــات المطـعم				١٢٣٢
أثـاث و تركيبات الأقسام الإدارية				١٢٣٣
آلات و مـــعــــدات			١٢٤	
آلات و معـــدات بالـــغرف				١٢٤١
آلات و مــــعــــدات بالمطـعم				١٢٤٢
آلات و معدات بقسم الغسيل و الـكى				١٢٤٣
آلات كاتـــبـــة و حـــاسبة				١٢٤٤
صـــيـــنـــي و زجـــاجيات			١٢٥	
صيني و زجاجيـــــات بالمطـعم				١٢٥١
صيـــني و زجاجيات بالأقسام و المراكز				١٢٥٢
الـــفـــضـــيـــات			١٢٦	
فـــضـــيـــات بالـمطعم				١٢٦١
فضيات بالأقسام و المراكز الأخـرى				١٢٦٢
المفروشات و الستائر و السجاد			١٢٧	
مـــفـــروشـــات بالـغرف				١٢٧١
مـــفـــروشـــات بالـمطـعم				١٢٧٢
مفروشـات بالأقسام و المراكز الأخرى				١٢٧٣
الـــخـــصـــوم	٢			
خـصوم متداولة (قصيرة الأجل)		٢١		
دائـــنـــون و أرصدة دائنة			٢١١	
دائـــنـــون (مـــوردون)				٢١١١
أوراق الـــدفـــع				٢١١٢
مـــصـــروفـــات مستحقة				٢١١٣
إيـــرادات مـــقـــدمـــة				٢١١٤

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلى
قروض و بنوك دائنة			٢١٢	
قروض قصيرة الأجل				٢١٢١
بنوك دائنة (سحب على المكشوف)				٢١٢٢
خصوم ثابتة (طويلة الأجل)		٢٢		
قروض و تسهيلات طويلة الأجل			٢٢١	
قروض طويلة الأجل				٢٢١١
سندات				٢٢١٢
حقوق الملكية	٣			
رأس المال		٣١		
أسهم عادية			٣١١	
أسهم ممتازة			٣١٢	
احتياطيات		٣٢		
احتياطي قانوني			٣٢١	
احتياطي عام			٣٢٢	
مخصصات		٣٣		
مخصصات إهلاك			٣٣١	
مخصصات أخرى			٣٣٢	
الأرباح		٣٤		
أرباح مرحلة			٣٤١	
أرباح العام			٣٤٢	
المصروفات	٤			
مصروفات أقسام التشغيل		٤١		
مصروفات قسم الغرف			٤١١	
مستلزمات و مهمات الغرف				٤١١١
أجور و مرتبات و ما في حكمها				٤١١٢
قطع غيار و صيانة للغرف				٤١١٣
مطبوعات و أدوات مكتبية				٤١١٤
عمولات وكلاء شركات سياحة				٤١١٥
إهلاك أصول قسم الغرف				٤١١٦

اســــم الحـــــســــاب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب الساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلى
مصروفـــات قسم المأكــولات و المشروبـــات (المطـــعـــم)			٤١٢	
مستلزمات و مهمـــات المطعـــم				٤١٢١
أجور و مرتبات و مـــا في حكمها				٤١٢٢
قــطع غيار و صيانة للغــــرف				٤١٢٣
مــطبـــــوعات و أدوات كتابية				٤١٢٤
عمولات وكـــلاء شركات السياحة				٤١٢٥
إهـــلاك أصـــول قسم الغرف				٤١٢٦
مصروفـــــات قسم التليفـــون			٤١٣	
تكلـــــفة مكالـــمــــات محلية				٤١٣١
تكلـــــفة مكالـــمــــات دولية				٤١٣٢
أجـــور و مرتبات و ما في حكمها				٤١٣٣
إهـــلاك الأصول بقسم التــليفون				٤١٣٤
مـــصــــروفــــات المغســــلة			٤١٤	
مستـــــلزمات سلعية للمغســــلة				٤١٤١
أجـــور و مرتبات و ما في حكمها				٤١٤٢
قـــطــــع غيار و صيانة للغرف				٤١٤٣
مطبـــــوعـــات و أدوات مكتبية				٤١٤٤
إهـــلاك أصول قسم الغــــرف				٤١٤٥
مصروفات الإدارة و أقسام الخدمات		٤٢		
أجـــور و مرتبات و ما فـــي حكمـها			٤٢١	
مصروفــــات إدارية و عـمومية			٤٢٢	
مصروفــــات ضيـافة و استقبال			٤٢٣	
مصروفــــات سفـــر و انتقالات			٤٢٤	
إهـــلاك الأصـــول الثابـتــة			٤٢٥	

اســـــم الحـــــســـــاب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلى
مصـــروفــــات قسمي التسويق والعـــلاقـــات الــعـــامــة		٤٣		
أجــور و مرتـــبـــات و ما في حكمها			٤٣١	
مطبوعــــات و أدوات مكتبــية			٤٣٢	
إعلانــــــــــات			٤٣٣	
مصروفـــات ضيافة و استقـبـال			٤٣٤	
الإيـــــــــرادات	٥			
إيــــرادات الـــغــــرف		٥١		
إيـــرادات غـــرف مـفـردة			٥١١	
إيـــرادات غـــرف مزدوجة			٥١٢	
إيـــرادات أجـــنـــحة			٥١٣	
إيـرادات المأكولات و المشروبات		٥٢		
إيـــراد المطـــعـم الرئيسي			٥٢١	
إيـــراد مـــطـــعـــم			٥٢٢	
إيـــراد الـــتـــلـــيـــفون		٥٣		
إيـــراد مكالـــمـــات محلية			٥٣١	
إيـــراد مكالـــمـــات دولـية			٥٣٢	
فـــــاكـــــس			٥٣٣	
إيـــراد المـــغـــســـلة		٥٤		
إيـــراد غسيـــل و تنظيف			٥٤١	
إيـــــراد كـــــي			٥٤٢	
إيـــــراد صـــبـــاغـــة			٥٤٣	
إيـــرادات دائنة و إيرادات أخرى		٥٥		
إيـــراد إيـــجـــارات			٥٥١	
إيـــراد فـــوائـــد			٥٥٢	
إيـــراد أوراق مـــاليـــة			٥٥٣	
إيـــرادات مـــتـــنـــوعة		٥٦		

المبحث الثاني : المجموعة المستندية

تعتبر **المستندات الدليل المادي و الموضوعي** لما هو مسجل بالدفاتر و السجلات المحاسبية من عمليات تتم داخل الفندق أو بين الفندق و الغير و يمكن تقسيم المستندات بالفندق إلى **نوعين رئيسيين** هما :

أولا : المستندات الداخلة :

هى المستندات التى تنشأ داخل الفندق نفسه لاثبات عمليات الإدارات و الأقسام المختلفة و يمثل بعض هذه المستندات تعليمات أو أوامر صادرة و لا تمثل مصادر للقيود و الترحيل بالدفاتر المحاسبية و لكن إرسال صورة منها الى الإدارات و الأقسام الأخرى يترتب عليه إصدار مستندات أخرى تؤدى الى قيود محاسبية و البعض الآخر من هذه المستندات يستخدم لاثبات معاملات الفندق مع الغير مثل فاتورة البيع أو أمر الشراء .

ثانيا : المستندات الخارجية :

هى المستندات التى ترد للفندق من الغير ، و تعتبر مصدرا من مصادر القيد المحاسبى سواء فيما يتعلق بشراء المؤن أو الأصول أو الحصول على بعض الخدمات أو الإيرادات .

و فيما يلى شـــــرح **لأهم هذه المستندات :**

١- أذن صرف نقدية أو شيكات . (نموذج رقم ١)

٢- أذن قبض نقدية أو شيكات . (نموذج رقم ٢)

٣- أذن صرف طلبات للنــزلاء . (نموذج رقم ٣)

٤- فاتـــــــــورة نـــزلاء . (نموذج رقم ٤)

٥- كشف أجـــــــور العمال . (نموذج رقم ٥)

٦- كشف حركة الصنـــدوق . (نموذج رقم ٦)

فندق .... نموذج رقم (١)

....

أذن صرف رقـــــم ....

التوجـــيه المحاسبى
حـ / ....

قرش جنية

المبلغ المطلـــوب صرفه :

نـــقـــدا / شيـــــك :

إلى الســـيـــــــد :

مقـــــابل قيــــــمة :

تحريرا في / /

يعتمد للصرف

،،،

الإدارة

المرفقات : عدد ( )

استلمت المبلغ الموضح بعاليه ،،،،

اسم المســـتــلم :

التوقيــــــع :

عنوان المســـتــلم :

تاريخ الاستـلام :

بطاقة رقم عائـلية / شخصية :

المـستند من اصــــل فقـــــط .

فندق .... نموذج رقم (٢)

....

أذن قبض رقـــــم ....

التوجــــيه المحاسبى
حـــ / ....

قرش جنية

استلمت من الســـيد / ______

مبلـــغ و قــــدره / ______

نقدا / شيــــــك / ______

و ذلك قيــــــمة / ______

تحريرا في / / المستلم

مستنـــــــــــد من أصـــــل و صورة .

فندق .... نموذج رقـــم (٣)

.... رقم مسلسل ( )

<u>أذن صرف طلبات للنزلاء</u>

المطلوب من السيد / ______ حجرة رقم : ______

مبـــلغ و قــدره / ______

قـــــيـــــمـــــة / ______

تاريخ / / توقيع النزيل

....

مستنـــــــــــد من أصـــــل فقط .

نموذج رقم (٤)

فنـــــدق ....
سجل تجـــارى ....
بطاقة ضريبية ....

فاتورة رقم ....

السيـــــد / .... غرفة رقـــم .... تاريخ القـــدوم / /

بيـــان / تـــاريخ	يوم / /	يوم / /	يوم / /	يوم / /	يوم / /	يوم / /	يوم / /	الإجمالي
مـــا قبـــله								
غـــــرف (إقامة)								
المـطــعـــم								
إفـــطـــار								
غـــــذاء								
عـــشـــاء								
المـــشـــروبات								
قـــهـــوة- شـــاى								
عـــصـــيـــر								
متنـــوعـــات								
رســـم خدمة %								
ضـــريبة نـــزلاء								
المـــجـــموع (ما بعده)								

يـــخـــصـــم
تأمين مقدم (إيصال رقم ....)
المستحق على النزيل مبلغ و قدره .... فقط لا غير .
و قد سدد بإيصال رقم .... بتـــاريخ / /
تحريـــرا في / /

نموذج رقم (٥)

فندق ....

....

كشف أجور العمال عن المدة من / / إلى / /

م	اسم العامل	عدد أيام العمل	الأجر اليومي	الإضافي	الإجمالي	الاستقطاعات			صافى الأجر المستحق	التوقيع
						تأمينات	أخرى	اجمالى		

مستند من أصل فقط.

فندق .... نموذج رقـــم (٦)

....

كشف حركة الصندوق

عن يوم .... الموافق / /

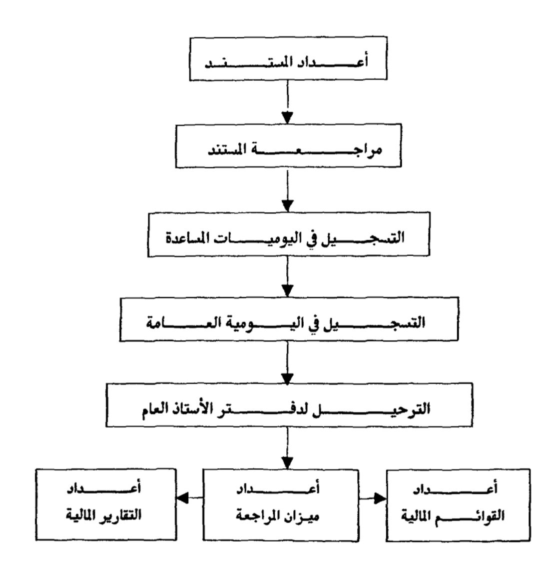
الرصيـــد		إيـــــرادات		مصروفـــات		بيـــــان	المســـتـــند	
							رقم	تاريخ
						الرصيد في اليـــوم السابق / /		
						الرصيد في / /		
الإدارة								

مستـــــــند من أصــــل و صـــــورة .

الدورة المستندية :

من الأهمية بمكان ضرورة أحكام الرقابة الداخلية على كافة الأقسام و أنشطة الفندق و هذا يستلزم تصميم الدورة المستندية و المستندات ذات العلاقة بحيث لا يقوم أحد الموظفين بأداء عمله أو نشاط من أوله إلى آخره ، و ذلك من أجل حماية أصول و إيرادات الفندق من الضياع و السرقة و ما إلى ذلك .

و فيما يلي **خريطة تنظيمية** توضح مراحل الدورة المستندية :



المبحث الثالث : المجموعة الدفترية

تصمم **المجموعة الدفترية** بهدف حصر العمليات و الأحداث المالية الخاصة بنشاط الفندق بالإضافة إلى تحديد علاقته بالقيد و ذلك من أجل قياس نتيجة نشاط الفندق من ربح أو خسارة و بيان المركز المالي له ، بالإضافة إلى إمداد الإدارة بالمعلومات التى تساعد على أداء وظائفها المختلفة بكفاءة و فاعلية كما تساعدها على اتخاذ القرارات الرشيدة .

و تتكون **المجموعة الدفترية** بصفة عامة من مجموعة من السجلات المستخدمة في تسجيل و تبويب بيانات أنشطة الفندق ، و تختلف و تتنوع السجلات و الدفاتر المستخدمة في النشاط الفندقى حسب حجم و درجة الفندق .

و تتكون **المجموعة الدفترية** من :-

أ- السجلات البيانية .

ب- المجموعة الدفترية المحاسبية .

أ- السجلات البيانية

تقوم إدارة الفندق بإمساك السجلات البيانية التالية :

أولا : سجل النزلاء اليومي .

ثانيا : سجل المشتريات .

ثالثا : سجل المرتبات و الأجور و التأمينات الاجتماعية .

و فيما يلى سنتناول بالتفصيل كل **سجل من هذه السجلات** و هى :

أولا : سجل النزلاء اليومي :-

١- يطلق البعض على هذا السجل ما يعرف بسجل الأمن العام ، نظرا لأن الغرض منه هو حصر النزلاء القادمين للفندق و أخطار الأمن العام بهم للدواعي الأمنية ، هذا من ناحية و من ناحية أخرى حصر لإيرادات الفندقية اليومية .

٢- عند قدوم النزيل للفندق تقوم ادارة الفندق بتحرير استمارة أسكان له طبقا للنموذج التالي :

فندق ....　　　　　　　　حجرة رقم : (　　)

شارع ....

استمارة أسكان

اسم النزيل :	....	الجنسية :	....	الحالة الاجتماعية :	....
المهنة :	....	العنوان الدائم :	....		
رقم البطاقة : أو جواز السفر	....	تاريخ القدوم :	....		

الإدارة

تحريرا في　/　/

....

٣- بموجب استمارة النزيل يتم توزيع البيانات التى تم تحريرها فيها ، في سجل النزلاء و يكون حسب النموذج التالي :

فندق : ....

سجل النزلاء

م	الاسم	رقم جواز السفر أو البطاقة	الجنسية	المهنة	الحالة الاجتماعية	العنوان	الحضور		المغادرة		رقم الحجرة
							التاريخ	الساعة	التاريخ	الساعة	

٤- يُحصل من النزيل مبلغ تحت الحساب كتأمين مقابل إقامته ، إلا أن بعض الفنادق لا تحصل هذا الرسم – على أن يعطى النزيل إيصال باستلام المبلغ ، و ذلك من أصل و صورة ، يعطى الأصل للعميل و الصورة تحفظ بالفندق للقيد بموجبها في سجل الإيرادات .

٥- في نهاية مدة إقامة النزيل بالفندق ، يحرر له فاتورة من أصل و صورة يعطى الأصل له و الصورة تبقى بإدارة الفندق ، على أن يخصم من قيمة الفاتورة ما سبق سداده من مبالغ مقدما و باقي قيمة الفاتورة تحرر بها إيصال يعطى الأصل للنزيل و الصورة تبقى بإدارة الفندق للقيد بموجبها بالسجلات .

ثانيا : سجل المشتريات :

تمسك ادارة الفندق سجل للمشتريات و الغرض من هذا السجل هو تحليل البيانات الواردة به و القيد منه بالسجلات المحاسبية الأخرى و يكون هذا السجل كالنموذج التالي :-

فندق : ....

سجل المشتريات

المستند				اسم المورد	القيمة			
أذن استلام		فاتورة			الإجمالي	النوع		مصاريف عمومية
رقم	تاريخ	رقم	تاريخ			أطعمة	مهمات	

ثالثا : سجل المرتبات و الأجور و التأمينات الاجتماعية :-

تمسك إدارة الفندق سجل للمرتبات و الأجور و التأمينات الاجتماعية للعاملين بها و الغرض من هذا السجل ما يلى :

١- بيان تفصيلى للمرتبات و الأجور للعاملين بالفندق .

٢- بيان بالتأمينات الاجتماعية عن العاملين بالفندق .

٣- أحكام الرقابة على عنصر هام من المصروفات .

و يكون هذا السجل على النحو التالي :

فندق : ....

سجل المرتبات و الأجور و التأمينات الاجتماعية

م	الاسم	الوظيفة	رقم البطاقة	الاستحقاقات			الاستقطاعات				صافي الأجر
				الأجر	حصة صاحب العمل	الإجمالي	حصة صاحب العمل	حصة العامل	أخرى	الإجمالي	

ب- المجموعة الدفترية المحاسبية

تمسك الإدارة المالية بالفندق **السجلات المحاسبية** التالية :

١- دفتر يومية المقبوضات و المدفوعات .

٢- دفتر اليومـــــيـــــة العـــامة .

٣- دفــتر الأســتـــــاذ الـــــعام .

٤- دفـــــــتـــر الــــجــــرد .

٥- دفـــــــتـــر (بطاقة) الأصـــول .

و سنتناول فيما يلى **كل دفتر من هذه الدفاتر بالشرح و التحليل** كما يلى :

(١) دفتر يومية المقبوضات و المدفوعات :

هــذا الدفــتر يســميه الــبعض دفــتر يومــية الإيــرادات و المصــروفات و هــذه التســمية لا تغـير مـن طبـيعة الدفـتر ، فهو خاص بقيد المصروفات و الإيرادات من واقع مستندات الصرف و الإيــراد و يفضــل أن يســجل هــذا الدفــتر بالشــهر العقــارى ، حيــث أن عملــية التســجيل جوازيـــــه و ليست وجـــوبـــيـــه .

و يجـب أن تقـيد بـه كافة المصروفات و الإيرادات التى تقوم ادارة الفندق بأنفاقها أو تحصيلها حسب تواريخ حدوثها "أولا بأول" ، و يلاحظ أن مصروفات كل قسم تشتمل على مرتبات العاملين و التأمينات الاجتماعية الخاصة بهم و المزايا العينية المتعلقة بهم من ملابس و وجبات غذائـية .

و تصميم هذه اليومية يكون على النحو التالي :

المقبوضات :

تأمين للغير	رسوم و ضرائب	أرصدة دائنة	دائنين	إيرادات أخرى	إيرادات أقسام إنتاجية	إيرادات تليفون	إيرادات بوفية	إيرادات مغسلة	إيرادات مطعم	إيرادات اسكان	الرصيد المرحل	الجملة		البيان	المستند	
												بنك	صندوق		رقم	تاريخ

المدفوعات :

مصروفات متنوعة	رسوم و ضرائب	كهرباء و مياه	دعاية و إعلان	تأمين لدى الغير	إيجار	مصروفات أقسام إنتاجية	مصروفات تليفون	مصروفات بوفية	مصروفات مغسلة	مصروفات مطعم	مصروفات إسكان	الجملة		البيان	المستند	
												بنك	صندوق		رقم	تاريخ

(٢) دفتر اليومية العامة :

هو دفتر قانوني و يجب أن يسجل بالشهر العقارى ، حيث أن عملية تسجيله بالشهر العقارى إلزامية طبقا للقانون ، و يقيد بهذه اليومية جميع قيود اليومية العامة .

(٣) دفتر الأستاذ العام :

يرحل إلى هذا الدفتر جميع القيود التى تم تسجيلها باليومية العامة توطئة لاعداد ميزان المراجعة و الحسابات الختامية و الميزانية .

(٤) دفتر الجرد :

هو دفتر قانوني و يجب أن يسجل بالشهر العقارى ، حيث أن عملية تسجيله بالشهر العقارى إلزامية طبقا للقانون ، و تقيد به الاصناف المختلفة الموجودة بالمخازن في نهاية العام طبقا للكشوف و محاضر الجرد السنوية .

(٥) دفتر الأصول (البطاقات) :

قد تمسك المنشأة سجل أو دفتر تقيد به الأصول التى تمتلكها و قد تمسك بطاقات بدلا منها و هذه البطاقات أو السجل يقيد به كافة البيانات الخاصة بالأصول بدءا من تاريخ دخولها الخدمة حتى تاريخ استبعادها بما فيها الإهلاك السنوي و المجمع الخاص به إلى غير ذلك من البيانات الخاصة بالأصل .

القيود :-

١- بالنسبة للعمليات النقدية : يتم قيد كافة العمليات النقدية في دفتر المقبوضات و المدفوعات حسب أوجه الصرف و القبض – و في نهاية كل شهر يتم عمل قيد يومية مركزى لكافة عمليات الشهر النقدية إيرادا و مصروفا و تسجل بدفتر اليومية العامة.

٢- بالنسبة للعمليات غير النقدية : يتم قيد كافة العمليات النقدية في دفتر يومية العمليات غير النقدية حسب تواريخ حدوثها و في نهاية كل شهر يتم عمل قيد يومية مركزى لها و تسجل بدفتر اليومية العامة .

٣- يتم الترحيل شهريا من دفتر اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ العام و في نهاية العام يتم إعداد الحسابات الختامية .

المبحث الرابع : القوائـــــم الـمـاليـــة

تمـثل القوائـم المالـية جـزء مـن عملـية الإفصـاح المـالي و تشمل المجموعة الكاملة فيها عادة ، الميزانـية أو قائمـة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التغيرات في المركز المالي ، قائمة التدفقات النقدية أو قائمة مصادر الأموال و استخداماتها .

إن **إعداد القوائم المالية و عرضها** يقـع عـلى عاتق إدارة المنشأة و من مسئوليتها الأساسية لذلـك تهـتم المنشـأة بالمعلومـات الـتى يـتم عرضـها في القوائم المالية بالرغم من قدرتها على توفير معلومـات إداريـة و مالـية إضـافية تساعدهم في مجالات التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار و بصفة عامـة فإن القوائم المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التى تستخدمها إدارة المنشأة بالنسبة لمركزها المالي و مستوى الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة .

تهـدف القوائـم المالـية إلى توفـير معلومـات عن المركز المالي و أداء المنشأة و التغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمى القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية .

و فيما يلى بيان **بأهـــم القوائم المالية** بالمنشآت الفندقية :-

١- قائمة إيرادات و مصروفات قسم الغرف :-

أولا : الإيرادات (المبيعات) :

أ- غرف النزلاء :- تتمثل مبيعات الغرف في إيرادات الغرف أو الأجنحة المؤجرة و في حالة بيع الغـرف بسـعر يتضـمن بـيع الوجـبات الغذائـية فأنه يجب فصل مبيعات كل من الغرف و الطعام عـلى حـدة . و قـد تقـوم ادارة الفـندق بمـنح أحـد النزلاء خصما فيستنزل هذا الخصم من مبيعات الغـرف إمـا في الفـاتورة قـبل قيدها بالدفاتر أو بأثباتها في حساب مستقل و في الحالتين فأن قيمة مبيعات الغرف التى تظهر في القائمة تمثل صافى الإيراد بعد إجراء الخصم .

ب- الصالات العامة :- و يتضمن الإيرادات الناشئة عن تأجير الصالات التى لا تستخدم لبيع الطعام و المشروبات و تحمل الأجور و جميع المصروفات المتعلقة بالصالات على حساب قسم الغرف . أما إيجار الصالات التى تستخدم في تقديم الطعام فيدرج في قائمة الطعام و المشروبات تحت بند إيجار صالات .

ثانيا : المصاريف :

١- **المرتبات و الأجور** الخاصة بقسم الغرف .

٢- **التأمينات الاجتماعية .**

٣- **وجبات الموظفين** و يحمل هذا الحساب بتكلفة الأطعمة و المشروبات المجانية للموظفين .

٤- **مصاريف و مهمات النظافة** الخاصة بالغرف مثل صابون الغسيل و المنظفات .

٥- **عمولة وكلاء السياحة** و يحمل بقيمة العمولة التى تستحق لوكلاء السياحة .

٦- **لوازم النزلاء** كالفازات و الزهور و صابون الوجه و ورق التواليت .

٧- **الغسيل و الكى** و يحمل بقيمة الغسيل و الكى طبقا للفواتير الواردة من موردى هذه الخدمات و اذا تم الغسيل و الكى بالفندق تحصر تكلفة الغسيل و الكى ثم يحدد نصيب قسم الغرف من هذه التكلفة .

٨- **البياضات** و يحمل بالعجز الفعلي الذى هو عبارة عن جرد البياضات أول المدة بالمخازن و الاستعمال + المشتريات - الجرد الفعلي آخر المدة بالمخازن و الاستعمال .

و ترى بعض الفنادق عدم انتظار الجرد لتحميل حساباتها فتلجأ لاستخدام حساب مخصص استهلاك البياضات الذى تغذيه بقسط استهلاك شهرى للبياضات كما يقوم ايضا بتحميل حساباته بقيمة ما يطرأ على البياضات من تلف نتيجة الاستعمال .

٩- **مصاريف الطبع و الأدوات المكتبية** الخاصـــة بموظفى قسم الغرف على أن يراعى عدم تحميل هذا الحساب بالأدوات الكتابية المخصصة للنزلاء (حـ/لوازم النزلاء) كما لا يحمل بتكلفة فواتير النزلاء لأنها تدرج ضمن حساب المصاريف الإدارية و العمومية .

١٠- **ملابس العمال بقسم الغرف** وكذا تكلفة تنظيف هذه الملابس و ما يجرى عليها من تصليحات .

١١- **متنوعات** و يثبت به أى بنود لا تندرج تحت أى من الحسابات السابقة مثل مصاريف شراء جداول مواعيد الطائرات و أدوات اللف و الحزم ......

و يكون شكل القائمة كالآتي (قائمة رقم١) :

قائمة إيرادات و مصروفات قسم الغرف عن المدة المنتهية في / /

	القيمة
مبيعات الغرف :-	
غرف النزلاء	
الصالات العامة	
مجموع المبيعات	
مصروفات الغرف :-	
المرتبات و الأجور	
التأمينات الاجتماعية	
الوجبات الغذائية للعاملين	
مجموع الأجور و ملحقاتها	
مصاريف و مهمات نظافة الغرف	
لوازم النزلاء	
عمولة وكلاء السياحة	
الغسيل و الكي	
البياضات	
مصاريف الطبع و الأدوات الكتابية	
ملابس العمال	
متنوعات	
مجموع مصروفات قسم الغرف	
أرباح قسم الغرف	

إحـــصـــائــيات الغـــرف :-

	العدد	النسبة
الغرف المشغولة و الخالية :-		٪
غرف مـــؤجـــرة للنـزلاء		
غرف مـــجـــانـــيـــة		٪
غرف خـــالـــيـــة		٪
غرف تـــحـــت الأعـــداد		٪
غرف مخصصة لاستعمال الفندق		٪
		١٠٠ ٪

أ- متوسط الإيـــجار اليومي للغرفة ....

ب- متوسط الإيراد اليومي لكل نزيل ....

جـ- متوســط أقـــامة النزيـــل ....

ثانيا : قائمة إيرادات و مصروفات الطعام و المشروبات :-

نعـالج هذيـن القسـمين معـا نظرا لوجود إيرادات و مصروفات مشتركة بينهما كإيراد الصالات العامـة الـتى تؤجـر لإقامـة المـآدب و المشـروبات و كـذا مصـاريف الغسـيل و الكـى و الموسـيقى و الحفـلات و يـتم توزيـع المصـروفات المشـتركة عـلى أسـاس نسـب معيـنة يحددهـا الفـندق و يجـب أن تـراجع هـذه النسب دوريا خاصة عند وجود تغيرات في حجم النشاط و القائمة التالية تصور نتيجة نـــشـــاط كل من قسم الطعام و قسم المشروبات على حدة و كذا نتيجة نشاطهما معا .

قــــائــمــــة رقـــم (٢) :

قائمة الدخل لقسم المطعم و المشروبات عن الفترة المنتهية في / /	المطعم	المشروبات	المجموع
مبيعات الطعام و المشروبات بعد استنزال الخصومات			
تكلفة المبيعات			
تكلفة الطعام و المشروبات المستهلكة			
تخصم منها : تكلفة وجبات الموظفين			
صافى تكلفة المبيعات			
مجمل ربح المبيعات			
الإيرادات الأخرى :-			
إيجار الصالات العامة (التى تقدم فيها الأطعمة و المشروبات)			
رسم دخول			
إيرادات متنوعة			
إجمالى الربح			
المصاريف :-			
المرتبات و الأجور			
التأمينات الاجتماعية			
الوجبات الغذائية للعاملين			
مجموع الأجور و ملحقاتها			
الصينى و الزجاج و الفضيات			
مهمات البار			
زخرفة صالات الطعام و البار			
الوقود			
قوائم الطعام و المشروبات			
الموسيقى و برامج التسلية			
مهمات الورق			
أوانى و أدوات المطبخ			
مهمات النظافة			
لوازم النزلاء			
الغسيل و الكى			
البياضات			
الأدوات الكتابية و المطبوعات			
ملابس العمال			
متنوعات			
مجموع المصروفات			
أرباح قسم الطعام و المشروبات			

أولا :- إيرادات قسم الطعام و المشروبات:

١- **مبيعات الطعم و المشروبات** : بعد استنزال ما قد يمنح من خصم أو مسموحات و يمكن تصنيف المبيعات إلى صالات الطعام ، مبيعات خدمة الغرف ، مبيعات الحفلات . و لا تدرج قيمة وجبات الوظفين ضمن المبيعات بل يجب خصمها من التكلفة و تحميلها على الأقسام المختلفة في حساب "الوجبات الغذائية للعاملين" .

٢- **الإيرادات الأخرى** : مثل إيجار الصالات العامة (التى تقدم فيها الأطعمة و المشروبات) ، رسم دخول (بعد خصم الضرائب المستحقة) و إيرادات متنوعة .

ثانيا : تكلفة المبيعات :-

و تمثل تكلفة الطعام و المشروبات المستهلكة – مبيعات الدهن و العظام – تكلفة الوجبات الغذائية الخاصة بالموظفين .

ثالثا : المصاريف :-

١- **المرتبات و الأجور و التأمينات الاجتماعية و وجبات العاملين** الخاصة بالقسم .

٢- **الصيني و الزجاج و الفضيات** و يدرج به تكلفة ما يستخدم في قسم الطعام و المشروبات من هذه المهمات .

٣- **مهمات البار** مثل الخلاطات و أدوات الخلط و العصارات و فتاحات الزجاجات .

٤- **تزيين صالات الطعام و البار** كالفازات و زهور الزينة و الأعلام الموجودة بصالات الطعام و البار

٥- **الوقود** المستخدم في المطابخ .

٦- **قوائم الطعام و المشروبات** يمثل تكلفة شراء أو طبع قوائم الطعام و المشروبات .

٧- **الموسيقى و برامج التسلية** تكلفة الفرق الموسيقية و البرامج الترفيهية و تكلفة المستخدم من أشرطة التسجيل و الاسطوانات .

٨- **مهمات الورق** كالفوط الورقية و الصحون الورقية .

٩- **أوانى و أدوات المطابخ** المستخدمة مثل الحلل و السكاكين .

١٠- **مهمات النظافة ، لوازم النزلاء ، الغسيل و الكي ، البياضات ، الأدوات الكتابية** .

١١- **متنوعات** .

ثالثا : قائمة إيرادات و مصروفات قسم التليفون (قائمة رقم ٣) :

يعد قسم التليفونات من الأقسام الإنتاجية في الفندق و تنحصر إيرادات هذا القسم في قيمة المكالمات المحلية على حساب النزلاء و العمولة التى تضاف إليها و تنحصر مصروفاته في تكلفة المكالمات (الفواتير) و أجور موظفى القسم و الأدوات الكتابية .

قائمة إيرادات و مصروفات قسم التليفونات عن المدة (أو السنة) المنتهية في / /

البيان		
إجمالي الإيرادات :-		
مكالمات محلية		
مكالمات خارجية		
عمولة على المكالمات		
يطرح : خصومات و مسموحات		
صافى الإيرادات		
تكلفة المكالمات :-		
الاشتراكات الدورية		
مكالمات محلية		
مكالمات خارجية		
إيجار الأجهزة		
يخصم : مكالمات الإدارة		
صافى تكلفة المكالمات		
مجمل الربح		
المصاريف :-		
المرتبات و الأجور		
التأمينات الاجتماعية		
الوجبات الغذائية للعاملين		
مجموع الأجور و ملحقاتها		
المصروفات الأخرى (الأدوات الكتابية /إصلاح الأثاث/التليفون/متنوعات)		
مجموع المصروفات		
أرباح أو خسارة القسم		

١- **الإيرادات** :تتمثل في المكالمات المحلية و الخارجية التى يطلبها عملاء الفندق و كذلك العمولة التى يضعها الفندق نظير أداء هذه الخدمات و يستنزل من الإيرادات قيمة الخصم و المسموحات .

٢- **تكلفة المكالمات** :و تتمثل فواتير التليفونات و أى مصروفات خاصة بمهمات لوحة خطوط التليفونات و إيجار آلات التليفونات بغرف النزلاء و يخصم منها مكالمات الإدارة التى تقيد في حساب مصاريف التليفونات و التلغراف ضمن المصاريف الإدارية و العمومية . كما أن تكاليف الاتصالات التليفونية الداخلية بين أقسام الفندق لا تدرج هنا بل تدرج ضمن مصاريف إدارية عمومية .

٣- **مصاريف القسم** : و تتمثل في مرتبات و أجور العاملين بالقسم و ملحقاتها و أى مصروفات خاصة بالتليفونات كتغيير الأماكن و كذا مصاريف الأدوات الكتابية و المطبوعات .

رابعا : قائمة إيرادات و مصروفات الأقسام الإنتاجية الأخرى عن المدة المنتهية في / /

	مغسلة النزلاء	حمام السباحة	صالون الحلاقة و التجميل	محل بيع السجاير و الحلوى و الصحف	المجموع
الإيرادات : إجمالي الإيرادات يطرح: الخصم و المسموحات					
صافى الإيراد **المصروفات :** المرتبات و الأجور تأمينات اجتماعية الوجبات الغذائية للعاملين					
مجموع الأجور و ملحقاتها المطبوعات و الأدوات الكتابية مهمات القسم رسوم تفتيش و رخص مهمات النظافة ملابس العمال متنوعة					
مجموع المصروفات					

و تتمثل الإيرادات في :

١- إيرادات المغسلة : غسيل و كي و تنظيف كيماوي و رفـــي ملابس .

٢- إيرادات حمام السباحة : إيجار الكبائن ، رسم الدخول ، متنوعات .

٣- إيــرادات صــالون الحلاقــة و التجمــيل : تصـفيف الشـعر ، مانـيكير و بـاديكير ، مبيعات و مهمات الحلاقة و التجميل ، متنوعة .

٤- مبيعات محل بيع السجاير و الحلوى و الصحف .

و تتمثل المصروفات في :-

الأجـور و مـلحقاتها لكـل قسـم و الأدوات الكتابـية و مهمـات القسـم (كشـماعات الملابـس و الكيماويات المستخدمة في عمليات التنظيف و مساحيق التبييض و هكذا بالنسبة لكل قسم) .

خامسا : قائمة الإيرادات الأخرى من غير أقسام الفندق الإنتاجية (قائمة رقم ٥)

و تتمثل الإيرادات في : إيجار المحلات و الإيرادات المتنوعة و تكون على الصورة الآتية :-

قائمة الإيرادات الأخرى عن المدة المنتهية في / /

إيجار المحلات		
مكـــاتـــب		
محلات بيـــع الزهـــور		
الصيـــدليـــات		
محلات بيع المـــجوهرات		
محلات بيع التحف الأثرية		
إيرادات متنـــوعة		
خــصم مكــتــسب		
فوائـــــد دائنة		
تحصيل ديون سبق إعدامها		
مخـــتــلفة		
مجموع الإيرادات الأخرى		

قوائم تحليل المصروفات :

قائمة رقم (٦) المصاريف الإدارية و العمومية عن المدة / /	قائمة رقم (٧) مصاريف الدعاية و الإعلان عن المدة المنتهية في / /	قائمة رقم (٨) مصاريف الإنارة و المياه و القوى المحركة
المرتبات و الأجور	المرتبات و الأجور و ملحقاتها	المرتبات و الأجور و ملحقاتها
التأمينات الاجتماعية	جرائد و مجلات	وقود
وجبات الموظفين	إعلانات بالصحف	مياه
أتعاب و مصاريف مراقبة	إعلانات بالطرق	لمبات كهربائية
الحسابات و الاستشارات		
الديون المعدومة	إعلانات بالبريد المباشر	أناره
التأمين (ما عدا التأمين على	علامات مضيئة و لافتات	تيار كهربائي
العاملين و التأمين ضد الحريق)		
الرسوم و الرخص	إعلانات بالراديو و التليفزيون	رسوم و رخص
الأدوات الكتابية و المطبوعات	أدوات كتابية و مطبوعات	أدوات كتابية و مطبوعات
البريد و الدمغة	بريد و دمغة- تليفون و تلغراف	تليفون و تلغراف
التليفون و التلغراف	مصاريف السفر و الانتقالات	ملابس العمال
مصاريف و عمولة البنك	ملابس العمال	متنوعة
مصاريف السفر و الانتقالات	ضيافة و إكراميات	
ملابس العمال	متنوعة	
ضيافة و إكراميات		
متنوعة		

قائمة رقم (٩) مصاريف الصيانة و الإصلاح عن المدة / /	قائمة رقم (١٠) المصروفات التحويلية عن المدة المنتهية في / /
المرتبات و الأجور و ملحقاتها	أستهلاك المباني
بياض و زخرفي	استهلاك الالات و المعدات
صيانة و إصلاح مباني	استهلاك الاثاث
صيانة و إصلاح التجهيزات الآلية و الكهربائية	استهلاك المفروشات
(تكييف الهواء-الثلاجات- أجهزة التليفزيون-	استهلاك وسائل النقل
آلات و معدات المغاسل-المصاعد)	استهلاك الأدوات و المهمات
صيانة و إصلاح الأثاثات و المفروشات	فوائد
صيانة و إصلاح الحدائق	تأمين ضد الحريق
صيانة و إصلاح حمام السباحة	ضرائب عقارية
ملابس العمال	ضرائب الدخل
متنوعة	

و يلي ذلك إعداد الميزانية العمومية للفندق ككل .

و يمكن إعداد الحسابات الختامية في صورة قوائم كالآتي :

يتم تصوير قائمة الإيرادات و المصروفات بحيث تبين نتيجة نشاط القطاعات المختلفة التى تساهم في تحقيق أرباح الفندق و ترفق بها عدة قوائم تحليلية (لبيان الإيرادات و المصروفات الخاصة بكل قسم) و كذلك قوائم تحليلية لتحليل المصروفات العامة للفندق (غير المباشرة كالكهرباء) .

قائمة الإيرادات و المصروفات عن المدة المنتهية في / /

البيان	المبيعات	التكاليف			الجملة	الربح أو الخسارة
		تكلفة المبيعات	الأجور و ملحقاتها	المصروفات الأخرى		
إيرادات و مصروفات الأقسام الإنتاجية و الإيرادات الأخرى						
الغرف قائمة تحليلية رقم (١)						
الطعام قائمة تحليلية رقم (٢)						
المشروبات قائمة تحليلية رقم (٢)						
التليفون قائمة تحليلية رقم (٣)						
الأقسام الإنتاجية الأخرى قائمة تحليلية رقم (٤)						
الإيرادات الأخرى قائمة تحليلية رقم (٥)						
مجموع الإيرادات و المصروفات و مجمل دخل العمليات						
و يستنزل من ذلك :						
المصاريف الإدارية و العمومية قائمة رقم (٦)						
مصاريف الدعاية و الإعلان قائمة رقم (٧)						
الإنارة و المياه و القوى المحركة قائمة رقم (٨)						
الصيانة و الإصلاح قائمة رقم (٩)						
مجمل ربح التشغيل						
يستنزل : المصروفات التحويلية الجارية (قائمة ١٠)						
الربح مثل الاستهلاك و دخل الضرائب						
يستنزل : الاستهلاك						
صافي الربح قبل ضرائب الدخل						
يستنزل : ضريبة الدخل						
صافي ربح أو خسارة المدة						

الحسابات الختامية :

في نهاية السنة يتم إعداد الحسابات الختامية لإجمالي أنشطة الفندق حيث يتم التسويات الجردية ، و تعد قائمتان للدخل إحداهما توضح ملخص للعمليات التى تمت خلال السنة بالنسبة للأقسام الإنتاجية المختلفة و الثانية تمثل قائمة عامة للدخل توضح بها :

صافى المبيعات لكل قسم ، و تكلفة المبيعات ، و المصروفات المباشرة ، و المصروفات غير المباشرة ، و صافى الربح أو الخسارة .

و يتم التفرقة بين الربح العادي و الربح الشامل ، حيث يقصد بالربح العادي الناتج عن عمليات المتاجرة لأنشطة الفندق الرئيسية أما الأرباح الغير العادية سواء كانت إيرادات أو مصروفات يتم معالجتها بعد الوصول للربح العادي حتى نصل للربح الشامل .

و في مصر أسهمت قوانين الضرائب و التعديلات التى طرأت عليها بإصدار القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، و القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، و القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ و الخاص بشركات قطاع الأعمال العام كمرحلة على طريق الخصخصة للقطاع العام ، و القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بشأن سوق رأس المال ، و القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ بإصدار قانون ضمانات و حوافز الاستثمار .

أسهمت تلك القوانين في التأكيد على ضرورة الإفصاح في التقارير و القوائم المالية لمواجهة مستخدمى تلك التقارير من معلومات عن النشاط السياحى و الفندقى لأتخاذ قرارات الاستثمار و غيرها .

و فيما يلى نموذج لقائمتي الدخل التى تعد فى نهاية السنة :-

فنـــدق ....

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ....

			%
الإيـــــرادات			
قسم استغلال الـــغـــرف	xxxx		
قسم المطعم و المـــشروبـــات	xxxx		
قسم التليفون و التليكس و الفاكس	xxxx		
قسم الـــمـــغـــســلـــة	xxxx		
قسم الـــجـــراج و موقف الانتظار	xxxx		
إيـــــرادات أخـــــرى		xxxx	
التكاليف و المصروفات			
الطعـــــام و المشــــروبـات	xxxx		
الـــتـــلـــيـــفـــون	xxxx		
أخـــــــــــــــرى	xxxx		
الأجـــور و الـــمـــزايا العينية	xxxx		
المصروفات الغير مباشرة الأخرى	xxxx	xxxx	
إجـــمـــالي المصروفـــات		xxxx	
صـــافـــى الربح قبل الضرائب		xxxx	
+ إيـــرادات غـــيـــر عـــادية		xxxx	
		xxxx	
– مصروفـــات غيـــر عادية		xxxx	
صافى الربح الشامل قبل الضرائب		xxxx	
– الـــضـــرائـــب		(xxxx)	
صافى الربح الشامل بعد الضرائب		xxxx	

يظهر النموذج الثاني بقائمة الدخل كما يلي :-

فندق .... قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ / ١٢ /					
البيـــــان	صافي المبيعات	تكلفة المبيعات	مصروفات مباشرة	مصروفات غير مباشرة	صافي الربح أو الخسارة
قسم الغـــرف	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
قسم المطعم و المشروبات	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
قسم التليفون	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
قسم المغسلة	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
قسم الجراج	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
أقسام أخرى	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
إجمالي إيرادات الأقسام	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
إيرادات أخرى					xxxx
مجمل الربح					xxxx
يخصم من الأرباح					
المصاريف الإدارية العادية			xxxx	xxxx	
الإعلان			xxxx	xxxx	
القوة المحركة و الإضاءة			xxxx	xxxx	
الصيانة و قطع الغيار			xxxx	xxxx	
إجمالي ما يخصم من الأرباح					(xxxx)
صافي الربح قبل الضرائب					xxx
– ضرائب الدخل					(xxx)
صافي الأرباح بعد الضرائب	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx

الميزانية العمومية :

تشمل الميزانية كل الحسابات في دفتر الأستاذ العام التى ما زال لها أرصدة مدينة أو دائنة بعد عمل التسويات الجردية و إقفال الحسابات . و **يمكن وصف الميزانية** إنها قائمة المركز المالي أو قائمة استثمار بمعنى إنها تشتمل على عرض و تحليل لمصادر الأموال واستخدامات هذه المصادر و كلا من الميزانية و المركز المالي تصوران المركز المالي للفندق في تاريخ معين .و لا تختلف الميزانية بالفنادق عن الميزانية لأى نشاط آخر.

و نورد فيما يلى : نموذج لميزانية أحد الفنادق كما اقترحته لجنة المعايير و المصطلحات المحاسبية المنبثقة من جمعية المحاسبين القانونيين ، حيث يتم ترتيب الأصول وفقاً لدرجة سيولتها أى سهولة تحويلها لنقدية تبدأ بالأصول النقدية و تتدرج حتى تصل إلى الأصول الثابتة و معنى الأصول ما تمتلكه المنشأة السياحية أو الفندقية و مالها قبل الغير في أية صورة كحسابات المدنين .

و تنقسم الأصول إلى أصول متداولة ، و هى عبارة عن النقدية بالصندوق و البنك ، و الممتلكات التى حصل عليها الفندق بقصد التشغيل و المتاجرة مثل الخامات الرئيسية و البضاعة بالمخازن ، و المشروبات ، و كذلك المبالغ التى للمنشأة على الغير مثل المدينون ، و أوراق القبض. كما تنقسم الأصول إلى أصول ثابتة و هى عبارة عن الممتلكات الخاصة بالفندق و التى تستخدم في تحقيق الإيرادات/ كالمباني و الأثاث و أدوات المطبخ ...الخ .

و يتم إهلاك و استنفاد هذه الأصول طبقاً للقواعد و الطرق المتبعة لكل أصل و هناك أصول وهمية أخرى كالتأمينات التى للفندق طرف الغير و الرصيد المدين لحساب الأرباح و الخسائر و المصروفات الايرادية المؤجلة و الإيرادات المستحقة .

أما جانب الخصوم في ميزانية الفنادق فيتم تبويبه على أساس خصوم متداولة طويلة الأجل و حقوق الملكية . و يقصد بكلمة خصوم الالتزامات التى على المنشأة الفندقية للغير . و تشمل الخصوم المتداولة الالتزامات قصيرة الأجل و هى المستحقة السداد خلال أقل من سنة ، كأوراق الدفع ، و مستحقات شركات التأمين ، و مستحقات مصلحة الضرائب ، و الموردون و المصروفات المستحقة . كما تشمل الالتزامات طويلة الأجل على القروض المستحقة السداد بعد فترة أكبر من سنة ، كذلك التزامات كعقود الإيجار المستحقة . أما حقوق الملكية فتشمل رأس المال في المشروع الفردي ، و الأسهم في شركات المساهمة بالإضافة إلى الأرباح و الاحتياطات و الفائض غير الموزع .

و فيما يلي نمـوذج للميزانية بأحد الفنادق :

فنـــدق					
الميزانية العمومية في / /					
أصـــول			**خـصـــوم**		
أصـــول متداولة			**خصوم متداولة (قصيرة الأجل)**		
نـقـدية بالخزينة	xx		أوراق دفـــع	xx	
نـقـدية بالبنك	xx		دائـنـون (مـوردون)	xx	
استثمارات نقدية مؤقتة	xx		بنـك سحب على المكشوف	xx	
x حسابات جارى النزلاء و العملاء			مصروفـات مستـحـقة	xx	
x (−) مخصـص ديـون مشكوك في تحصيـلها			إيـرادات مقـدمـة	xx	
	xx		مجموع الخصوم المتـداولـة		xx
			خصوم ثابتة (طويلة الأجل)		
مخزون (مؤن-مشروبات-عام)	xx		قـروض طويلة الاجـل	xx	
مصروفات مدفوعة مقدما	xx		سنـــدات	xx	
إيـرادات مستحـقة	xx		مجموع الـخصوم الثابـتة		xx
مجموع الأصول المتداولة		xx	**حـقـوق الملكـيـة**		
أصـول ثـابـتـة			رأس الـمـال	xx	
أصول ثابتة فنـدقيـة			أربـاح متـحـجزة	xx	
			احتـيـاطيـات	xx	
x أدوات مـائـدة			مجموع حـقوق الملكية		xx
x صينـي و بللور					
x أغطيـة و مفروشات					
x ديكورات و زخرفة					
	xx				
أصول ثابتة تقليدية					
x أثـاثـات					
x سيـارات					
x آلات و معدات					
x مـبـاني					
x أراضـي					
	xx				
ناقصا : مجمع الإهلاك	(xx)				
مجموع الأصول الثابتة		xx			
مـجمـوع الأصول		xx	**مجموع الخصوم و حقوق الملكية**		xx

التقرير الإحصائى اليومي

و هـى الـتقارير الـتى توضـــح لإدارة الفنـــدق المؤشرات اليومية لحركة الإيرادات و المصروفات و أهـــمـهـــا :-

١- إحصائية الغرف و الأسرة :

و تتضمن بيان بالغرف المشغولة و الغير مشغولة و تحت الإصلاح و نسبة الأشغال مقارنة بالخطة و ذلك عن اليوم و في نفس اليوم من العام السابق و في اليوم نفسه الشهر الحالي و حتى اليوم من العام السابق نموذج (١) .

٢- إحصائيات الوجـــبات :

و توضح عدد الوجبات و الإفطار و الغذاء و العشاء و الأ كارت و المشروبات عن اليوم و في اليوم من العام السابق و حتى اليوم من الشهر و العـــام السابق نموذج (٢) .

٣- إحصائيات أخرى يومية :

و تشمل إحصائية النزلاء و إحصائية العاملين و عدد الوجبات المقدمة للعاملين نموذج (٣) .

و البيانات التى يتضمنها التقرير اليومي المالي و الإحصائي إنما يوضح لإدارة الفندق المؤشرات اليومية لحركة الإيرادات و المصروفات و بعض البيانات المالية و يتم إعداد حسابات ختامية شهرية بعد إضافة أرصدة المخازن في بداية و نهاية الفترة و كذلك أجور العاملين .

إحصائية الغرف و الأسرة Statistics of Rooms & Beds نموذج (١)

بيـــان	Rooms الغرف				ما يقابلها من أسرة Beds			
	اليوم Today	اليوم من العام السابق Same Day last y.	حتى اليوم الشهر الحالي Up to Date	حتى اليوم من العام السابق Up to date per Y.	اليوم Today	اليوم من العام السابق Same Day last y.	حتى اليوم الشهر الحالي Up to Date	حتى اليوم من العام السابق Up to date per Y.
الغرف المشغولة Occupied								
الغرف الغير مشغولة Out of order								
الغرف تحت الإصلاح Out of order								
غرف إشغال الإدارة Management use								
الغرف المغلقة للتجديد Closed for renewal								
إجمالى المتاح Total Available								
نسبة الأشغال Occupancy Rate								
مقارنة الخطة Budg. Accup rate								

نموذج (٢)

إحصائيات الوجبات Meals Static	إفطار Breakf.	غذاء Lunch	عشاء Dinner	الا كارت A la carte	شاى Tea	قهوة Coffee	عصير Juices	طلبات أخرى Others
Today اليوم								
Up to Date حتى اليوم								
حتى اليوم من العام السابق								

نموذج (٣)

إحصائية النزلاء Guests statistics

بـــــــيـــــــان	اليوم Today	حتى اليوم الشهر الحالي Up to date	حتى اليوم من العام السابق Up to date last year
No. of guests عدد النزلاء			
Group perc. نسبة المجموعات			
نسبة الأفراد Individuals percentage			
متوسط الإيراد اليومي للغرفة Average daily room revenue			
متوسط الإيراد اليومي للنزيل Average daily income per guest			

إحصائية العاملين Staff statistics

عدد العاملين القائمين Perman. Staff عدد المؤقتين(عقود محددة) Limited contract staff عدد المؤقتين الأكسترا (اليومية) Extra	
المجموع Total	
التكلفة الفعلية للوجبات Actual meals cost	
متوسط تكلفة العامل (average) cost per worker	

عدد الوجبات المقدمة للعاملين No. of meals for staff	اليوم	حتى اليوم
إفطار Breakfast غذاء Lunch عشاء Dinner قهوة Coffee		

المسئول المالي
Fin. controller

مدير الفندق
Manager



الفصل الثانى : التنظيم المحاسبى التكاليفى



التنظيم المحاسبي التكاليفي

يمثــل **نظام التكاليف** ركنا أساسيا في نظام المعلومات للنشاط الفندقي ، حيث يعتبر الوسيلة الأساسية لتوفير المعلومات الدعمة لعملية اتخاذ القرارات و ذلك من خلال توفير المعلومات التكاليفية عن عناصر المصروفات في الفندق و عرض بدائل النماذج و الأساليب المساعدة في اتخاذ القرارات .

و نظرا لأختلاف طبيعة نظام التكاليف في النشاط الفندقي عنه في الأنشطة الأخرى ، فإن الأمر يستلزم التعرض لاعتبارات تصميم **نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الفندقية** لاستخلاص الأسس التي يتطلبها توفير المعلومات التكاليفية و إعداد التقارير اللازمة عن النشاط الفندقي .

يهدف نظام محاسبة التكاليف إلى :

١- قياس تكاليف الإنتاج و الخدمات و الأنشطة المختلفة الأخرى في الوحدات الاقتصادية بهدف الوصول إلى تكلفة الوحدة المنتجة سواء أكانت هذه الوحدات تمثل سلع أو خدمات .

٢- مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الرقابة و ذلك بإمدادها بالبيانات و المعلومات اللازمة عن تكاليف العمليات بصورة تحليلية تمكنها من التعرف على مراكز الإسراف و عدم الكفاية في الوحدة الاقتصادية .

٣- مساعدة الإدارة في رسم سياسة الإنتاج و التشغيل و السياسة العامة للوحدة في صورة خطة عمل و كذا إعداد الأجهزة الرقابية و التخطيطية خارج الوحدة الاقتصادية بالبيانات و المعلومات الضرورية التي تستخدم في إعداد الخطة العامة للدولة .

المبحث الأول : مقومات نظام محاسبة التكاليف

تتمثل مقومات نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الفندقية فيما يلي :

(١) – تحديد مراكز التكلفة و وضع دليل خاص بها :

يقصد بدليل مراكز التكلفة في المنشآت الفندقية ، المراكز التى يتم فيها تنفيذ عمليات متجانسة كالغرف و الإقامة أو الأطعمة و المشروبات أو الغسيل و الكى أو التليفون و التلكس ...الخ،و يكون إطار المسئولية عنها محددا واضح المعالم و يشرف عليها موظف مسئول .

و ترجع **أهمية تحديد مراكز التكلفة في النشاط الفندقي** إلى ما يلى :

أ- اتخاذها كأساس لربط التكاليف ، حيث أن مراكز التكلفة في النشاط الفندقى تمثل مراكز نشاط مميزة مما يساعد على التعرف على احتياجاتها من التكاليف و مبالغ و أنواع البنود بصفة محددة و بالتالي تحقيق عدالة التحميل .

ب- تحقيق رقابة فعالة على عناصر التكلفة ، حيث أن تحديد مجال صغير نسبيا لكل مسئول يمكنه من تشديد رقابته على عناصر تكاليفه و ذلك بمقابلة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتلك المراكز ، حيث يتمثل الإنتاج فيما تقدمه هذه المراكز من خدمات ، أما استخدام الموارد المتاحة لهذه المراكز فيقاس بتكلفة هذه الخدمات ، مما يؤدى إلى رفع مستوى الكفاية و تحقيق رقابة فعالة على عناصر التكلفة .

ج- إمكانية تحديد نتيجة مزاولة النشاط في كل مركز تكلفة على حدة و مدى كفاءة تلك المراكز في مزاولة نشاطها بأقل تكلفة ممكنة مما يساعد على تركيز الجهود في العمليات المربحة و دراسة العمليات المكلفة و اتخاذ القرارات المناسبة لها .

و تنقسم **مراكز التكلفة في النشاط الفندقى** الى :-

أ- **مراكز تكاليف رئيسية** : و تتضمن الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية في الفنادق ، و التى لها اتصال مباشر بالنزلاء و غيرهم من العملاء و منها قسم الغرف و الإقامة و المطعم و المغسلة ... الخ .

ب- **مراكز تكاليف مساعدة** : و تتضمن الأقسام التشغيلية الفنية المساعدة في الفنادق و التى ليس لها اتصال مباشر بالنزلاء و لكنها تعمل على معاونة الأقسام المساعدة في القيام بالأنشطة الفندقية و منها قسم الحلاقة و التجميل و قسم حمام السباحة و قسم المحلات التجارية و قسم الترفيه ... الخ .

ج- **مراكز تكاليف عامة** : و تتضمن الأقسام الإدارية المعاونة للأقسام التشغيلية في الفندق و منها قسم الحسابات و قسم شئون الأفراد و قسم العلاقات العامة و قسم المشتريات و قسم الصيانة و قسم التسويق ... الخ .

د- **مراكز تكاليف حكميه** : و تنشأ بقصد حصر عناصر التكاليف قليلة الأهمية أو غير المنتظمة و التى لا يمكن نسبتها إلى مراكز تكاليف معينة ، و خلق هذه المراكز الحكمية يقى الفندق مشقة توزيع كل مصروف منها على حدة على مراكز النشاط الفندقي و يكفى أن يتم توزيع مجموعها على هذه المراكز .

(٢) – تحديد وحدات التكلفة و وضع دليل خاص بها :

تهدف الوحدات الاقتصادية إلى إنتاج السلع و تقديم الخدمات باعتبار أن النشاط الاقتصادي ككل يوجه لخلق منافع للسلع و الخدمات الاقتصادية و تعتبر وحدة التكلفة هى القياس الذى يتم على أساسه قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات المختلفة .

فوحدة التكلفة هى الوحدة التى يتم على أساسها تجميع التكاليف تمهيدا لقياس تكلفة إنتاج سلع أو خدمات معينة ، فالتكاليف لا تحدد إلا إذا كان هناك الشيء الذى تحدد تكاليفه و هذا الشيء هو وحدة التكلفة .

و يلزم توافر الشروط التالية عند تحديد وحدات التكلفة :-

أ- **الارتباط بتكاليف النشاط** ، بمعنى توافر علاقة السبب و النتيجة بين التكلفة و النشاط الذى يتسبب في حدوث التكلفة و بصورة تجزم بأن أهم العوامل التى تؤثر في مقدار هذه التكاليف هو التقلبات أو التغيرات في حجم النشاط على أساس المقياس المختار و تتمثل المقاييس العامة في ساعات العمل الإنساني أو ساعات العمل الآلي أو عدد النزلاء أو عدد العملاء ... الخ .

ب- **الارتباط بحجم النشاط** ، بمعنى أن تظهر التغيرات التى تحدث في حجم مخرجات النشاط فقط ، فالأجور لا تعتبر وحدة تكلفة لأنها ترتبط بعوامل أخرى غير حجم النشاط كالتغير في معدلات الأجور .

ج- **أن تكون قابلة للقياس الكمى** ، بمعنى أن تكون قابلة للقياس باستخدام وحدات القياس الكمية (كساعات دوران الآلة) للتعبير عن وحدة النشاط و ليس في صورة وصفية لامكان فرض الرقابة عليها بدرجة مناسبة .

د- **أن تكون سهلة و واضحة المعالم** ، بمعنى أن تكون قابلة للفهم بطريقة سهلة ، كما يجب إلا يترتب على استخدامها أى أعباء أو نفقات إضافية للوحدة ، و أن يسهل الصاق عناصر التكاليف بها ، و كما يجب أن تكون وحدات التكلفة واضحة المعالم معبرا عنها بوحدات لها معني بالنسبة لمستخدميها .

هـ- **أن تكون متجانسة** ، بمعنى تجانس وحدات القياس داخل مركز النشاط الواحد ، حتى يمكن الوصول إلى تكلفة وحدة لها مغزى ، حيث أن ربط المدخلات بالمخرجات يعتمد بدرجة كبيرة على تجانس هذه الوحدات .

(٣) تحديد عناصر التكاليف و وضع دليل لحسابات التكاليف :

عناصر التكلفة هى تحمل عناصر نفقات معينة ذات قيمة مالية فالتكاليف هى تضحية اختيارية مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية تبذل في سبيل الحصول على منفعة .

و بالتالي فانه **يشترط في العنصر لكى يكون تكلفة أمران هامان** :

أ- واقعية الاستفادة ، أى الاستخدام الفعلي في إنتاج السلعة أو تقديم الخدمات .

ب- معيارية الاستخدام ، أى أن الكمية المستخدمة من العنصر تكون محددة طبقا للمقررات المعتمدة و المواصفات المحددة .

و يساعد **وضع دليل لعناصر التكلفة** على تحقيق الأغراض الآتية :

أ- توفير الوقت و الجهد في الترحيل و الترصيد و القيد بالمستندات .

ب- سرعة التعرف على الحسابات خاصة لأغراض الإثبات و المراجعة و كذا إمكانية تبويب العمليات و الأنشطة تأسيسا على ترميز الحسابات الدالة عليها .

جـ- سهولة إدخال نظم الحسابات الإلكترونية في المنشأة .

(٤) تحديد طريقة القياس و أساس التحميل :

تتمثل طرق قياس التكاليف في طريقتى تكاليف المراحل و تكاليف الأوامر :

أ- **طريقة تكاليف المراحل** : تتبع طريقة تكاليف المراحل في الوحدات التى يتم الإنتاج فيها على مراحل متسلسلة و متتابعة ، على أن يمر الإنتاج بها جميعا حتى يخرج من المرحلة الأخيرة في شكله التام النهائي المعد للبيع ، كما تعتبر طريقة تكاليف المراحل ملائمة لقياس التكلفة في أنشطة الخدمات التى تقدم عدد محدود من الخدمات ، يؤدى كل منها في مركز مستقل ، حيث يمكن حصر التكاليف المختلفة في مراكز إنتاج الخدمات الأصلية بالإضافة إلى نصيبها من تكاليف المراكز المعاونة الأخرى ، و بقسمة هذه التكاليف على مجموع وحدات الخدمة يمكن الحصول على متوسط وحدة الخدمة المؤداه في كل مركز من مراكز النشاط الخدمى .

و تتميز طريقة تكاليف المراحل بالبساطة و السهولة من الناحية العملية بشرط أن يكون هنالك تجانس في مخرجات كل مركز من المراكز .

ب- **طريقة تكاليف الأوامر** : تتبع تكاليف الأوامر في الوحدات المتعددة المنتجات غير النمطية و التى تعتمد على حد كبير على طلبات العملاء في تحديد مواصفتها ، و غالبا ما تكون العملية الإنتاجية غير مستمرة بصفة منتظمة ، و يتم قياس تكلفة كل أمر عن طريق تخصيص عناصر التكاليف على الأوامر المنتجة .

(٥) تحديد فترة تكاليف :

فترة التكاليف هى الفترة الزمنية المتخذه كأساس لتجميع و حصر عناصر التكاليف لاعداد حسابات و قوائم التكاليف و نتائج الأعمال و قد تكون هذه الفترة شهرية أو ربع سنوية أو سنوية و قد ترتبط بطول دورة الإنتاج أو الخدمات ، و يرتبط تحديد فترة التكاليف بعدة عوامل من بينها احتياجات إدارة المنشأة من البيانات اللازمة للرقابة و المتابعة و اتخاذ القرارات و طبيعة العمليات الإنتاجية أو الخدمية .

و القاعدة العامة في تحديد فترة التكاليف هى أنه كلما قصرت تلك الفترة كلما ارتفعت أهمية البيانات لإدارة المنشأة ، حيث تمكنها من متابعة التنفيذ و اكتشاف الانحرافات أولا بأول و قبل تراكمها و تحليل مسبباتها لاتخاذ الإجراءات التصحيحيه اللازمة لتلافيها مستقبلا .

أهداف محاسبة التكاليف :

تهـدف محاسـبة التكالـيف عـند اسـتخدامها في المنشـآت الفندقـية إلى تحقـيق العديـد من الأهداف نوجزها فيما يلي :

أ- **تحديد تكلفة النشاط الفندقي** ، و ذلك من خلال تحديد تكلفة الأقسام المختلفة و تحديد تكلفة الأنشطة و الخدمات التي يؤديها الفندق .

ب- **الرقابة و ضبط عناصر التكاليف** ، و ذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية لتكلفة النشاط الفندقي بالأرقام المخططة لها .

حـ- **ترشيد القرارات الإدارية** ، و ذلك بتوفير البيانات و المعلومات اللازمة و التي تحتاجها إدارة الفندق للقيام بوظائف التخطيط و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات .

خصائص النشاط الفندقي :

هـنالك مجموعـة مـن الخصائص الميزة للنشاط الفندقي و التي تترك آثارها على تكاليف الفندق فتجعل لها خصائص مميزة ، و من **أهم هذه الخصائص** ما يلي :

أ- معظم تكاليف النشاط الفندقي مـن التكاليف الثابـتة ، فقيمة التكاليف الثابتة في الفنادق مرتفعة نسبياً كالمرتبات و الأجور و التجهيزات و المباني .

ب- تغيير حجم النشاط الفندقي ، نظرا لموسمية النشاط الفندقي فهنالك تقلب في حجم العمليات و حجم النشاط سواء على مدار أيام الشهر أو على مدار فترة المحاسبة .

جـ- القدرة على التنبؤ ، إمكانية التنبؤ بالتكاليف سهلة نسبيا في النشاط الفندقي ، فالفندق يمكنه التنبؤ مستقبلا بفترات ارتفاع مستوى النشاط ، حيث أن النشاط يرتبط عادة بمواسم معينة و أسباب معينة كالأجازات الصيفية و عطلات نهاية الأسبوع و مواسم السياحة .

المبحث الثاني : الإطار العام لمحاسبة التكاليف

القواعد التى تشكل الإطار العام لمحاسبة التكاليف :

تتمثل القواعد و المبادئ التى تشكل الإطار العام لمحاسبة التكاليف في المنشأة فيما يلى :-

١- **الاستحواذ على عناصر التكاليف** : تتمثل تكلفة الاستحواذ على عناصر التكاليف في جميع المبالغ و المطالبات النقدية أو ما يعادلها للحصول على خدمة أو منفعة للنشاط الفندقى .

٢- **استخدام عناصر التكاليف** : يتم استخدام عناصر التكاليف خلال فترة معينة ، فمقابلة أحد النزلاء لموظف الاستعلامات لبحث طلب حجز وسيلة المغادرة يستغرق فترة زمنية تحسب تكلفة المرتبات و الأجور لها من خلال مرتب هذا الموظف عن الشهر بالقسمة على عدد ساعات عمله خلال الشهر .

٣- **تحميل عناصر التكاليف على الخدمة الفندقية المؤداة** : لتحديد التكلفة التى يستلزمها تقديم كل خدمة فندقية بدرجة عالية من الدقة يلزم تحميل عناصر التكاليف الفندقية على الخدمة الفندقية المؤداة .

و في النشاط الفندقى يتم تحديد تكلفة الوحدة من الخدمة الفندقية على النحو التالي :

أ- حصر و تحديد نصيب كل مركز من مراكز التكاليف المختلفة من العناصر غير المباشرة .

ب- حصر و تحديد نصيب كل مركز من مراكز التكاليف المختلفة من العناصر المباشرة.

جـ- توزيع تكاليف مراكز التكاليف الحكمية أو الافتراضية على المراكز العامة و المساعدة و الرئيسية .

د- توزيع تكاليف المراكز العامة على المراكز المساعدة و الرئيسية .

هـ- تحديد تكلفة الوحدة من الخدمة الفندقية في الأقسام الفنية الرئيسية أو الأقسام الفنية المساعدة .

قوائم التكاليف في المنشآت الفندقية * :

يخضع إعداد قوائم التكاليف و نتائج الأعمال فى النشاط الفندقى لمتطلبات نظرية التكاليف المتغيرة ، حيث يتم تسجيل و تبويب عناصر التكاليف و تحليها على أساس دراسة العلاقة بين كل عنصر من عناصر التكلفة و بين حجم الإنتاج فى الفندق .

و يمكن إعداد قائمة تكاليف و قائمة نتائج الأعمال لكل قسم من الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية و المساعدة فى النشاط الفندقى و ذلك لتحديد تكلفة الخدمة الفندقية فى الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية ، كما يلزم الأمر إعداد قائمة للتكاليف و قائمة لنتائج الأعمال على مستوى الفندق ككل .

و يتم حصر و تحديد نصيب كل مركز من مراكز التكاليف المختلفة من عناصر التكاليف المباشرة و غير المباشرة و توزيع تكاليف مراكز التكاليف الحكمية أو الافتراضية ثم توزيع تكاليف المراكز العامة على المراكز الفنية الرئيسية و المساعدة قبل إعداد قوائم التكاليف و نتائج الأعمال لهذه المراكز .

أولا : قائمة التكاليف و نتائج الأعمال لقسم الغرف و الاقامة :-

تتمثل عناصر التكاليف لقسم الغرف و الإقامة فيما يلى :

أ- عناصر التكاليف المباشرة و تتضمن :

١- **تكلفة مواد مباشرة** ، و تتمثل في تكلفة أو إيجار البياضات التى تتضمن المناشف و ماشيات الحمامات الموضوعة بغرف النزلاء و تكلفة مهمات التشغيل و النظافة اللازمة للحفاظ على غرف النزلاء و الطرقات و ايضا تكلفة مهمات غرف النزلاء مثل تزويد الغرف بلوازمها من ورق النظافة و خلافه ، كما تتضمن ملابس العاملين بقسم الغرف مثل الزى الذى يرتديه العاملين .

٢- **تكلفة أجور مباشرة** ، و تتمثل في إجمالى تكلفة الأجور و المرتبات لموظفى قسم الغرف و تكلفة الوجبات الغذائية و الخدمات المقدمة لموظفى قسم الغرف من مزايا عينية و تأمينات اجتماعية و خلافه .

---

* نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية "الفنادق" – د/ هاشم أحمد عطية

٣- **المصروفات المباشرة** : و تتمثل في قيمة العمولات أو الأتعاب المستحقة و المدفوعة لوكلاء السياحة نظير إيراد الغرف التى تم حجزها عن طريقهم و تكلفة نقل النزلاء من و إلى الفندق و تكلفة الغسيل و التنظيف الجاف للبياضات و الستائر و مظلات النوافذ و السجاجيد و تكلفة الأدوات الكتابية و المطبوعات المستخدمة بواسطة قسم الغرف و مصروفات الحجز و تكلفة خدمة الحجز و نظام الحجز المركزي متضمنا مصروفات الهاتف و البرقيات التى تخص قسم الغرف و تكلفة أى بند يخص قسم الغرف كتكلفة شراء جداول مواعيد الطائرات .

ب- عناصر التكاليف غير المباشرة :و تتمثل في نصيب قسم الغرف و الاقامة من التكاليف غير المباشرة و إلى تتضمن ما يلى :-

١- **التكاليف الصناعية غير المباشرة** : كتكاليف الصيانة و الإصلاح و تكاليف الطاقة و القوى المحركة ، مع تحليلها إلى تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة و تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة .

٢- **التكاليف التسويقية غير المباشرة** : كتكاليف نشاط المبيعات مثل ضيافة النزلاء و المعارض التجارية ، و تكاليف نشاط الحجز و التدريب و عمولات وكلاء السفر و تكاليف نشاط الإعلان و التسويق ، مثل المواد الاعلانية و الاعلانات خارج الفندق مع تحليلها إلى تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة و تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة .

٣- **التكاليف الإدارية و التمويلية** : كالمرتبات و الأجور و مزايا العاملين الاداريين و التبرعات و الاشتراكات في الهيئات و المجلات و معالجة و تشغيل البيانات و الآمن و النقل و السفر و الضيافة و أى مصروفات إدارية و عمومية أخرى ، و تعتبر جميع التكاليف الإدارية و التمويلية تكاليف ثابتة .

و النماذج التالية توضح قائمة تكاليف و نتائج الأعمال لقسم الغرف و الاقامة :-

أ- قائمة تكاليف قسم الغرف و الاقامة :

تكلــفة المواد المباشرة	xx	
تكلفة الأجور المباشرة	xx	
المـصـروفات المباشرة	xx	
التكـــاليف المباشرة		xx
التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة		xx
تكلـــفة إنـــتاج الـــخدمـــة المتغيرة		xx
التكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة		xx
التكلـــفة المتـــغـــيرة للمـــبيـــعات		xx

ب- قائمة نتائج الأعمال لقسم الغرف و الاقامة :

إيـــــراد الغرف و الإقامـــة	xx	
(-) المسموحات و الخصومـات	(xx)	
صـــافى إيـــــراد الـــغـــرف		xx
التكـــلفة الـمتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح الحدى للغرف و الاقامة		xx
الـــتـــكـــاليـــف الـــثـــابتة		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابـتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكـــالـــيف إداريـــة و تمويـــلية	xx	
		(xx)
صـــافى ربـــح الـــغرف و الاقامة		xx

ثانيا : قائمة التكاليف و نتائج الأعمال لقسم الاطعمة و المشروبات (المطعم) :-

و تتمثل عناصر التكاليف لقسم الاطعمة و المشروبات (المطعم) فيما يلى :

أ- عناصر التكاليف المباشرة ، و تتضمن :

١- تكلفة المواد المباشرة : و تتمثل في تكلفة الطعام المستهلك الذى قدم للنزلاء فقط و تكلفة المشروبات المستهلكة التى قدمت للنزلاء فقط ، و الوقود و مهمات التشغيل .

٢- تكلفة الأجور المباشرة : و تتمثل في إجمالى تكلفة الأجور و المرتبات و المزايا العينية و التأمينات الاجتماعية لموظفى قسم الأطعمة .

٣- المصروفات المباشرة : تتمثل في تكلفة ما يستخدم في قسم الأطعمة و المشروبات من مهمات و قسط إهلاكها ، و تزيين صالات الطعام و تكلفة غسيل و تنظيف و كى بياضات المطاعم و عمولة وكلاء السياحة و مصروفات متنوعة أخرى .

ب- عناصر التكاليف غير المباشرة و تتمثل : في التكاليف الصناعية غير المباشرة و التكاليف التسويقية غير المباشرة و التكاليف الإدارية و التمويلية .

و النمانج التالية توضح **قائمة تكاليف و نتائج الأعمال لقسم الأطعمة و المشروبات :-**

أ- قائمة التكاليف لقسم الأطعمة و المشروبات :

البيان		
تكلفة المواد المباشرة	xx	
تكلفة الأجور المباشرة	xx	
المصروفات المباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
التكاليف الصناعية غير المباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

ب- قائمة نتائج الأعمال لقسم الاطعمة و المشروبات :

إيراد مبيعات الطعام	xx	
إيراد مبيعات المشروبات	xx	
(-) المسموحات و الخصومات	(xx)	
صافى إيراد قسم الاطعمة و المشروبات		xx
(-) التكلفة المتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح الحدى لقسم الاطعمة و المشروبات		xx
التكاليف الثابتة :		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف إدارية و تمويلية	xx	
		(xx)
صافى ربح الاطعمة و المشروبات		xx

ثالثا : قائمة التكاليف و نتائج الأعمال لقسم التليفون و التلكس :

و تتمثل عناصر التكاليف لقسم التليفون و التلكس فيما يلى :

أ- عناصر التكاليف المباشرة و تتضمن :

١- **تكلفة المواد المباشرة** : تتمثل في تكلفة المكالمات المحلية و الخارجية و كذلك تكلفة التلكس لما يخص النزلاء فقط ، أما المكالمات و التلكس التى تخص الإدارة فتقيد كتكاليف إدارية و عمومية .

٢- **تكلفة الأجور المباشرة** : و تتمثل في الأجور و المرتبات و المزايا العينية و التأمينات الاجتماعية التى تخص العاملين بقسم التليفون و التلكس .

٣- **المصروفات المباشرة** : و تتمثل في الأدوات الكتابية و المطبوعات المستخدمة في قسم التليفون و التلكس و أى مصروفات مباشرة أخرى .

ب- عناصر التكاليف غير المباشرة : و تتمثل في التكاليف الصناعية غير المباشرة و التكاليف التسويقية غير المباشرة و التكاليف الإدارية و التمويلية .

و النماذج التالية توضح **قائمة تكاليف نتائج الأعمال لقسم التليفون و التلكس :**

قائمة التكاليف لقسم التليفون و التلكس :

تكلفة المواد المباشرة	xx	
تكلفة الأجور المباشرة	xx	
المصروفات المباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
تكاليف صناعية غير المباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
تكاليف تسويقية غير المباشرة المتغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

قائمة نتائج الأعمال لقسم التليفون و التلكس:

إيراد المكالمات	xx	
عمولة على المكالمات	xx	
(-) خصم و مسموحات المكالمات	(xx)	
صافى إيراد التليفون و التلكس		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح الحدى للتليفون و التلكس		xx
التكاليف الثابتة :		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة	xx	
تكاليف إدارية و تمويلية	xx	
		(xx)
صافى ربح التليفون و التلكس		xx

رابعا : قائمة التكاليف و نتائج الأعمال لقسم الغسيل و الكى :

و تتمثل عناصر التكاليف لقسم الغسيل و الكى فيما يلى :

أ- عناصر التكاليف المباشرة و تتضمن :

١- **تكلفة المواد المباشرة** : و تتمثل في تكلفة الغسيل أى تكلفة مهمات الغسيل المنصرفة لهذا القسم و ذلك بالنسبة لما يخص النزلاء فقط .

٢- **تكلفة الأجور المباشرة** : و تتمثل في الأجور و المرتبات و المزايا العينية و التأمينات الاجتماعية التى تخص العاملين بقسم الغسيل و الكى .

٣- **المصروفات المباشرة** : و تتمثل في مهمات المغسلة و مهمات التشغيل و ملابس العاملين و أى مصروفات مباشرة أخرى .

ب- **عناصر التكاليف غير المباشرة و تتمثل في** : التكاليف الصناعية غير المباشرة و التكاليف التسويقية غير المباشرة و التكاليف الإدارية و التمويلية .

و النماذج الآتية توضح **قائمة تكاليف و نتائج الأعمال لقسم الغسيل و الكى** :-

قائمة التكاليف لقسم الغسيل و الكى :

تكلفة المواد المباشرة	xx	
تكلفة الأجور المباشرة	xx	
المصروفات المباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
التكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
التكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

قائمة نتائج الأعمال لقسم الغسيل و الكي :

البيان		
إيـــــراد الغسيل و الــكى	xx	
(-) خـــصم و مسمـــوحات	(xx)	
صــافى إيــــراد الــغــرف		xx
التكـــلفة الـمتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح الحدى للغرف و الاقامة		xx
الــتــكـــاليــف الـثـــابتة		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابـتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكـالـــيف إداريـــة و تمويــلية	xx	
		(xx)
صــــافى ربـــح الغسيل و الــكى		xx

و بالـمثل يمكـن إعـداد قائمـة تكاليـف و قائمـة نـتائج أعمـال لكـل قسـم من الأقسام التشغيلية الفنـية المسـاعدة في النشـاط الفـندقي ، كمـا يمكــن إعـداد **قائمـة تكاليـف و قائمـة نـتائج على مستوى الفندق ككل** و ذلك على النحو التالي :-

قائمة التكاليف لفندق ......

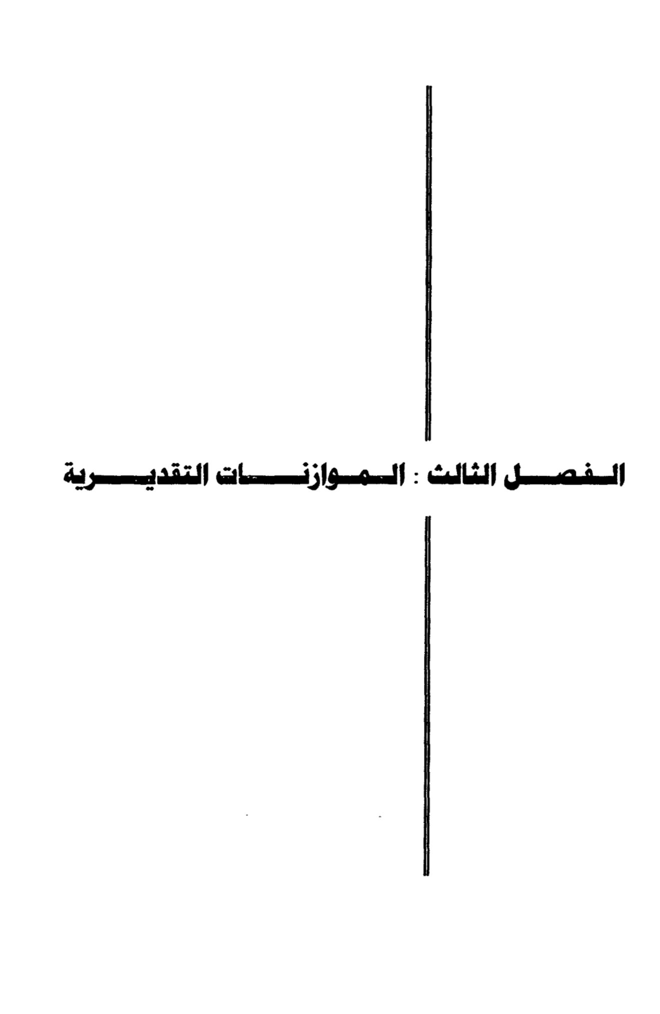
عن الفترة المحاسبية المنتهية في ..... / ..... / ......

البيان		
تكلـــفة المواد المباشرة	xx	
تكلفة الأجور المباشرة	xx	
المــصــروفات المباشرة	xx	
التكـــاليف المباشرة		xx
التكاليف صــناعية غير مباشرة متـغيرة		xx
تكلـــــفة إنــــتاج الـــخدمــــة المتغيرة		xx
التكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة		xx
التكلـــفة المتـــغـــيرة للمـــبيـــعات		xx

قائمة نتائج الأعمال لفندق ......

عن الفترة المحاسبية المنتهية في ..... / ..... / ......

الإيـــــــــــرادات :		
إيــــــرادات الغرف و الإقامــة	xx	
إيـــــرادات الاطعمة و المشروبات	xx	
إيـــــــرادات الخدمات الاخرى	xx	
(–) المسمــوحات و الخصومــات	(xx)	
صــــافى الإيـــــراد للفــــــندق		xx
التكــــلفة الـمتغيرة للمبيـعـات		(xx)
الــــربــــح الــــحدى للفندق		xx
الـتـــكاليــف الـثـابـتـة :		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابـتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكـــاليــف إداريـــة و تمويــلية	xx	
إجمالي التكاليف الثابتة		(xx)
صــــافى ربـــح الفندق		xx



الفصل الثالث : الموازنات التقديرية



الموازنـــة التقديـــرية *

الموازنـة الـتقديرية هى عـبارة عـن خطـة عمـل لفـترة قادمـة تسـاعد عـلى الالـتزام بقـدر الإمكان بالخطة الموضوعة و من ثم تحقيق الهدف المطلوب ، و نظرا لزيادة حدة المنافسة بين الفنادق أمسـت الحاجـة لوجـود الموازنـة الـتقديرية واجـبة لكـل فـندق للسـير عـلى هدى الخطة الموضوعة و العمل على تحقيقها .

و بعـبارة أخـرى فـإن **الموازنـة التقديرية** هى أسلوب تخطيطى و كتابى يعنى بوضع خطة تفصيلية تغطى و تشمل كافة جوانب نشاط الفندق لفترة زمنية محددة مقبلة .

و مـن خـلال هذا المفهوم يبرز دور **الموازنـة التقديرية** باعتبارها وسيلة تستخدم للتعبير عـن الأهـداف و السياسـات المحـددة ، كمـا يـبرز و يتضـح الـدور الـرقابى لـلموازنة عن طـريق حصـر و مـتابعة نـتائج الأداء الفعلي للتشغيل و مقارنتاها بما هو مخطط للتعرف على الانحرافات و أسبابها و اتخاذ القرارات اللازمة المصححة لها .

المبحث الأول : العوامل المؤثرة في إعداد الموازنات التقديرية

تـتأثر **الموازنـات التقديرية في المنشآت الفندقية** بعدد من العوامل التى ينبغي أخذها في الاعتـبار سـواء في مـرحلة تحديـد الأهـداف أو في مرحلة التنفيذ و المتابعة أو في مرحلة تحليل الانحرافات و اتخاذ القرارات .

و تعتـبر **عملية إعـداد الموازنـة الـتقديرية لمبـيعات الفـندق** مـن خدمـات الإقامـة و المبيـت بمـثابة الخطـة الاولى في سلسـلة نظـام موازنـته حيـث يؤثـر حجـم المبيعات القدرة على تنـبؤات و تقديـرات بـاقي الموازنـات الأخـرى و عـلى تحديـد تقديـرات التكاليف المباشرة و غير المباشرة و على المركز النقدي للفندق و على إنفاقه الرأسمالى خلال الفترة المقبلة .

---

* الإدارة المالية في القطاع الفندقى – أ/محسن عبد العزيز

و لـما كـان تحديـد حجـم مبـيعات الفـندق باعتـباره العـامل المتحكم يحـتل تلك الأهمية ، لذلك بات من الضروري أن تدرس إدارة الفندق كافة العوامل ذات التأثير على ذلك العامل المتحكم.

و من أهم العوامل المؤثرة اللازم دراستها في هذا المجال ما يلي :

١- الطاقة الايوائـــية المتاحة .

٢- الطاقة الاستيعابية للمطاعم .

٣- العمالة الفندقية و نوعية الإدارة القائمة بالتشغيل .

٤- رغبـــاء النزلاء .

٥- مدى كفاية رأس المال المطلوب لإجراء التوسعات اللازمة و تحسين و تطوير المستوى الحالي للخدمة .

خلاصـة القـول أن عـلى إدارة الفـندق أن تحصـر و تحـدد كـل العوامـل ذات الـتأثير المباشـر و غـير المباشـر عـلى حجـم مبـيعات الفـندق و أن تـتخذ الـتدابير و تحـدد الخطوات و الإجراءات اللازمـة لـلحد من الآثار السلبية لتلك العوامل على حجم مبيعات الفندق ، و في نفس الوقت تنمية العوامل الإيجابية منها لزيادة ربحية الفندق إلى أقصى حد .

المبحث الثانى : الموازنات التشغيلية الفندقية

يمكن **تقسيم الموازنات التشغيلية الفندقية** بصورة عامة إلى :-

أولا : موازنات الإيرادات و تشمل :

١- موازنة إيرادات الغـــرف و الإقـــامة .

٢- موازنة إيرادات الأطعـــمة و المشروبـــات .

٣- موازنة إيرادات الخدمات الفندقية الأخرى .

ثانيا : موازنات التكاليف المباشرة و تشمل :

١- موازنة التكاليف المباشرة للغـــــرف و الإقـــامـة .

٢- موازنة التكاليف المباشرة للأطعـــمة و المشروبـــات .

٣- موازنة التكاليف المباشرة للخدمات الفندقية الأخرى .

ثالثا : موازنات التكاليف غير المباشرة و تشمل :

١- موازنة التكالـــيف الإدارية و العمومية .

٢- موازنة تكاليف الوقود و القوى المحركة .

٣- موازنة تكاليف الصيـــانة و الإصلاحات .

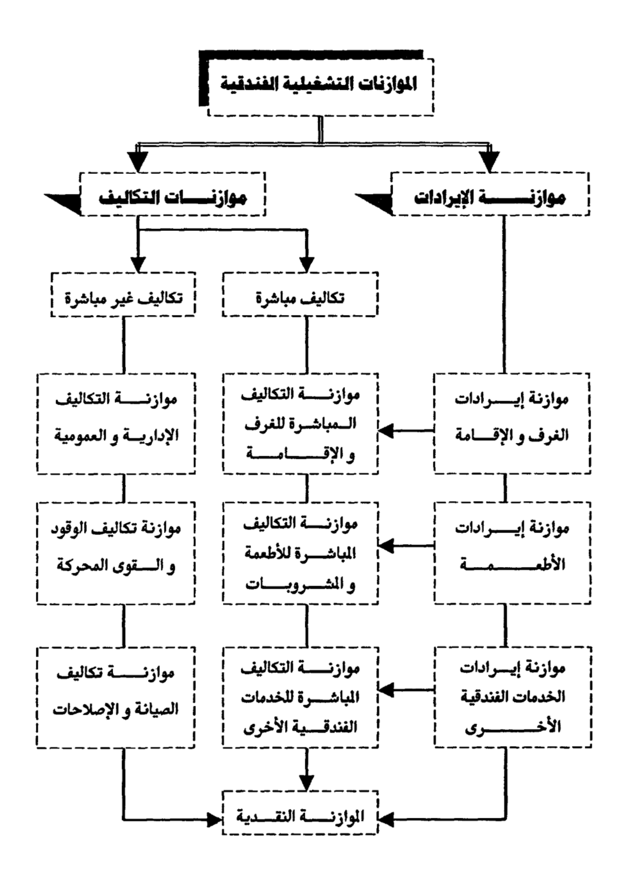
رابعا : الموازنة النقدية :

تظهــر هــذه الموازنـــة حــركة الـتدفقات الـنقدية الداخلـــة و الـتدفقات الـنقدية الخارجـــة خـــلال فـــتـــرة الموازنة .

و يوضح الـنموذج الـتالي **نظـــام الموازنات التشغيلية الفندقية و العلاقات** التى تربط أجــــزاء ذلك النظـــام ببعضه البعض * .

---

* دراسات في المحاسبة التخصصة – د/ هاشم أحمد عطية


الموازنات التشغيلية الفندقية
موازنـــــة الإيرادات
موازنـــــات التكاليف
تكاليف مباشرة
تكاليف غير مباشرة
موازنة إيـــرادات الغرف و الإقـــامة
موازنـــة التكاليف الــمباشـرة للغرف و الإقــــامــــة
موازنـــة التكاليف الإداريـة و العمومية
موازنة إيـــرادات الأطعـــــمـــــة
موازنـــة التكاليف المباشـــرة للأطعمة و المشـــروبـــات
موازنة تكاليف الوقود و الـــقوى المحركة
موازنة إيـــرادات الخدمات الفندقية الأخـــــرى
موازنـــة التكاليف المباشـــرة للخدمات الفندقـــية الأخرى
موازنـــة تكاليف الصيانة و الإصلاحات
الموازنـــة النقـــدية

و فيما يلي سنتناول بالدراسة **الموازنات التشغيلية الفندقية :**

أولا : موازنات الإيرادات :

تتمثل إيرادات الفندق في ثلاثة أنواع هي :

أ- إيرادات الغرف و الإقامة

ب- إيرادات الأطعمة و المشروبات

جـ- إيرادات الخدمات الفندقية الأخرى

و يلاحظ تأثر كل من موازنة إيرادات الأطعمة و المشروبات و موازنة إيرادات الخدمات الفندقية الأخرى إلى حد كبير في ضوء الأرقام الواردة بموازنة الغرف و الإقامة ، إذ أنه على ضوء عدد النزلاء المتوقع يتحدد رقم المبيعات من الأطعمة و المشروبات و رقم المبيعات من الخدمات الأخرى لهؤلاء النزلاء .

و يلزم أخذ عدد من الأمور في الاعتبار عند وضع تقديرات هذه الموازنة من أهمها :

١- أرقام أداء الفترات المحاسبية السابقة و ما تكشف عنه هذه الأرقام من اتجاهات متوقعة في المستقبل

٢- الاتجاهات الحالية ، حيث يؤخذ في الاعتبار اعداد الحجوزات السابقة لفترة الموازنة بالنسبة للإقامة و الارتباطات بالحفلات التي تم التعاقد عليها .

٣- الأحداث العامة المتوقعة خلال فترة الموازنة مثل : الأحداث الرياضية أو المؤتمرات الاقتصادية أو الندوات العلمية و ما إلى ذلك من تجمعات لها تأثير مباشر على الإقامة بالفندق و كذا الأحداث الخاصة المميزة لمنطقة الفندق مثل مواسم المصايف و كذا التغيرات المتوقعة في أساليب الدعاية و الإعلان عن نشاط الفندق و خدماته و حجم التغيرات المتوقعة نتيجة لذلك .

٤- التغيرات المتوقعة في المجال التنافسي على المستوى الإقليمي و أثر تلك التغيرات على مستوى النشاط المتوقع .

٥- المؤشرات الاقتصادية المتوقعة مثل توقعات تغير أو استقرار الحالة الاقتصادية و سياسة الدولة نحو تشجيع السياحة و تقديم تسهيلات في التجارة الدولية و حركات الإنشاء و التعمير و التوسعات المتوقعة حيث تؤثر كل هذه الأمور بشكل مباشر أو غير مباشر على أرقام النزلاء بالفندق .

و فيما يلي نموذج للموازنة التقديرية للإيرادات :

الموازنة التقديرية لإيرادات فندق ....

عـــن .... سنـــــة ....

إيرادات الغرف و الإقامة :		
جناح خـــاص	xx	
جناح عـــادى	xx	
غرفة فـــردية	xx	
غرفة مزدوجة	xx	
جمالى إيرادات الغرف و الإقامة		xx
إيرادات الأطعمة و المشروبات :		
وجبات الإفطار	xx	
وجبات الغـــذاء	xx	
وجبات العشاء	xx	
المـــشروبـــــات	xx	
إجمالى إيـرادات الأطعمة و المشروبات		xx
إيرادات الخدمات الأخرى :		
غسيـــــل و كى	xx	
تليفون و تلكس	xx	
حلاقة و تجميل	xx	
زهور و مجلات	xx	
إجمالى إيرادات الخدمات الأخرى		xx
إجمالى الإيــــرادات التقديـــــرية		xx

ثانيا : الموازنة التقديرية للتكاليف المباشرة :

تبنى أرقام تقديرات عناصر التكاليف بهذه الموازنة الخاصة بالتكاليف المباشرة لكل من الغرف و الإقامة ، و الأطعمة و المشروبات ، و الخدمات الأخرى و ذلك على أرقام التقديرات الواردة بموازنات الإيرادات المقابلة لكل نشاط من تلك الأنشطة على حدة .

و من الناحية العملية يحدد كل فندق من واقع البنود الفعلية التكاليفية عن الفترات السابقة – معدلات نمطية لعناصر التكاليف المختلفة في شكل نسب مئوية من إيرادات كل نشاط .

و بناء عليه نورد نموذجا يوضح موازنة التكاليف المباشرة :

الموازنة التقديرية للتكاليف المباشرة لفندق ....

عن شهر .... سنة ....

التكاليف المباشرة للغرف و الإقامة :		
جناح خاص	xx	
جناح عادى	xx	
غرفة فردية	xx	
غرفة مزدوجة	xx	
إجمالى التكاليف المباشرة للغرف و الإقامة		xx
التكاليف المباشرة الأطعمة و المشروبات :		
وجبات الإفطار	xx	
وجبات الغذاء	xx	
وجبات العشاء	xx	
المشروبات	xx	
إجمالى التكاليف المباشرة للأطعمة و المشروبات		xx
التكاليف المباشرة للخدمات الفندقية الأخرى :		
غسيل و كى	xx	
تليفون و تلكس	xx	
حلاقة و تجميل	xx	
زهور و مجلات	xx	
إجمالى التكاليف المباشرة للخدمات الفندقية الاخرى		xx
إجمالى التكاليف المباشرة التقديرية		xx

ثالثا : الموازنات التقديرية للتكاليف غير المباشرة :

تتضمن الموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة ما يلى :

١- التكاليف الإداريـــة و العمومية .

٢- تكاليف الوقود و القوى المحركة .

٣- تكاليف الصيانة و الإصلاحــات .

و العلاقـة بـين عناصر هـذه الموازنـة بمكوناتهـا المختلفة و بين مستوى نشاط الفندق – حجم مبـيعات الفـندق – علاقــة غـير مباشـرة فهـناك حـد أدنـى مـن التكالـيف يـتحمله الفـندق بغـض الـنظر عـن مسـتوى النشـاط (تكالـيف غـير مباشـرة ثابتة) و لكن ذلك لا يمنع من أن هناك جـزءا مـن تكالـيف تلك المجموعة تتغير مع التغير في مستوى نشاط الفندق (تكاليف غير مباشرة مـــتغيرة) ، و إن كـــان مـــن الملاحـــظ أن معظـــم عناصـــر تكالـــيف تلـــك المجموعـــة تمـــيل في عموميتها إلى الثابت أكثر منها إلى التغير .

و تقـرر إدارة الفـندق عـلى مسـتوى كـل عنصـر مـن عناصـر تكالـيف تلـك المجموعـة بنسـبة تغير العنصر مع التغير في مستوى نشاط الفندق **في ضوء إعتبارات أهمها** :

أ- طبيعة العنصر ذاته .

ب- اتجاهـات العنصـر و مـدى استجابته للـتغيرات في مسـتوى نشـاط الفـندق في ضـوء ما تظهره نتـــــائج الأداء السابق .

حـ- خبرة القائمين على عملية التقدير في تحديد نسبة التغير في ضوء ممارستهم للعمل الفندقى .

و تشمل التكاليف الإدارية العمومية العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة منها :
الأجـور و المرتـبات الإداريـة – الأدوات الكتابـية – العمـولات المدفوعـة للوكـالات السـياحية – تكالـيف الدعاية . و تتضمن تكاليف الوقود و القوى المحركة جميع التكاليف الخاصة بأستهلاك الكهرباء و المياه و الغاز للفندق و استهلاك الوقود و الزيوت اللازمة للنشاط الفندقى .

في حين تتضمن **تكاليف الصيانة و الإصلاحات** جميع التكاليف الخاصة بأداء ذلك النشاط مثل قطع الغيار و كافة لوازم أداء النشاط الفندقي و تكاليف الصيانة و إصلاحات معدات الفندق و أجهزته و مبانيه .

و فيما يلي نموذج للموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة للفندق :

الموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة لفندق ....

عن شهر .... سنة ....

التكاليف الإدارية العمومية :		
أجور و مرتبات	xx	
أدوات كتابية و مطبوعات	xx	
دعاية و إعلان	xx	
عمولات للوكالات السياحية	xx	
الإجمالي		xx
تكاليف وقود و قوى محركة :		
استهلاك كهرباء	xx	
استهلاك مياه	xx	
استهلاك غاز	xx	
الإجمالي		xx
تكاليف الصيانة و الإصلاحات :		
قطع غيار	xx	
تكاليف الصيانة	xx	
إصلاحات متنوعة	xx	
الإجمالي		xx
إجمالي التكاليف غير المباشرة		xx

المبحث الثالث : الموازنـــة النقدية

الموازنـة الـنـقـدية هـى عـبارة عـن خطـة لـفـترة زمنـية مقبلة توضح حركة التدفقات النقدية الداخلـة المـتوقعة (المقبوضـات الـنقدية) و حـركة الـنقدية الخارجة المتوقعة (المدفوعات النقدية) للفندق خلال فتـــرة الموازنة .

الموازنـة الـنـقـدية تساعد إدارة الفندق على دراســة أوضاع السيولة النقدية و الوضع التمويلى للفندق و مركزه النقدي خلال الفترة التى تغطيها الموازنة .

تلعـب **الموازنـة الـنـقـدية** دور هـام و أساسـى في تخطـيط و رقابـة الـنقدية في الفندق و إيجاد التوازن بين الربحية و السيولة و ذلك عن طريق تخطيط و تقدير كل التدفقات النقدية داخلة كانت و خارجـة و تحديـد أى عجـز في الـنقدية و في أى وقت سيكون هذا العجز و سبل مواجهته و أيضا تحديد أى وفر في النقدية و في أى وقت سيكون و سبل استثماره .

خطوات إعداد الموازنة النقدية :

تتمثل خطوات إعداد الموازنة النقدية فيما يلى :

١- تقديـر أرقـام التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) و يتم الحصول على تقديرات تلك الأرقام مـن الموازنـات التقديرية للإيرادات و ذلك بالإضافة إلى المبالغ المحصلة من النزلاء و المستحقة في فترات سابقة و المتحصلات من إيرادات الاستثمارات و الفوائد الدائنة و ما قد يحصل عليه الفندق من قروض و ما قد يحصل عليه من بيع بعض الأصول الثابتة .

٢- تقديـر أرقـام الـتدفقات الـنقدية الخارجة (المدفوعات) و يتم الحصول على تلك التقديرات من الموازنـات الـتقديرية للتكاليف المباشرة و غير المباشرة ، و ذلك بالإضافة إلى التسديد للدائنين عن فترات سابقة و الإضافات للأصول الثابتة .

٣- تحديد الأرصدة النقدية في أول و آخر الفترة المحاسبية ، و يلاحظ أن الموازنة النقدية مقسمة إلى : رصيد الـنقدية في أول الشـهر + الـتدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات)خلال الشهر – الـتدفقات الـنقدية الخارجـة (المدفوعـات) خـلال الشـهر = رصـيد الـنقدية في آخـر الشهر ، و الذى يمثل رصيد النقدية في أول الشهر التالي .

و النموذج التالي يوضح الموازنة النقدية :

الموازنة النقدية عن الفترة من .... حتى	
البيان	المبلغ
رصيد النقدية في أول الفترة	xx
تدفقات نقدية داخلة :	
إيرادات الغرف و الاقامة	xx
إيرادات الاطعمة و المشروبات	xx
إيرادات الخدمات الأخرى	xx
إيرادات الاستثمار	xx
الإجمالي (١)	xx
تدفقات نقدية خارجة:	
تسديدات للموردين (مشتريات)	xx
تكاليف دعاية و إعلان	xx
تكاليف أجور و مرتبات	xx
أقساط قروض	xx
عمولات الوكالات السياحية	xx
تسديد أجهزة و أدوات	xx
الإجمالي (٢)	xx
رصيد النقدية أخر الفترة (١) – (٢)	xx

المبحث الرابع : التحليل المالي في المنشآت الفندقية

لتقييم أداء الفندق و لتحقيق الاستفادة القصوى من الأرقام المطلقة الظاهرة بالقوائم المالية الختامية للفندق ، تتم مقارنة نتائج أداء الفندق في نهاية الفترة المحاسبية ، سواء بالنتائج في فترات سابقة لنفس الفندق أو بنتائج الفنادق المماثلة خلال نفس الفترة المحاسبية ، و هذا ما يعرف بأسلوب التحليل المالي و النسب التشغيلية في المنشآت الفندقية .

و يستخدم التحليل المالي النسب المحاسبية بغرض تقييم نتائج الأداء و التعرف على الاتجاهات العامة لسير النشاط ، فهى تعتمد على القوائم المالية لتقييم نتائج الأداء ، كما يستخدم التحليل المالي النسب التشغيلية الفندقية بغرض قياس اتجاهات نتائج أداء النشاط الفندقى كنسبة الأشغال و متوسط القوة الأنفاقيه للنزيل و تشكيلة المبيعات .

أولا – النسب التشغيلية في المنشآت الفندقية :

و هى تشير إلى مدى قدرة الفندق على استغلال طاقته الايوائية للنزلاء أو المساحات و القاعد المخصصة للحفلات و المؤتمرات .

و تستمد بياناتها من المستندات و القوائم و التقارير المعدة لبيان نتائج تشغيل الفندق يوميا أو أسبوعيا أو شهريا .

و تختلف و تتنوع النسب التشغيلية في المنشآت الفندقية بحسب ظروف كل فندق و موقعة و نوع البيانات التحليلية التى يمكن الحصول عليها من المستندات و القوائم و التقارير المعدة لبيان نتائج تشغيل الفندق و من **أهم النسب التشغيلية المستخدمة لتقييم أداء الفندق :**

(أ) مجموعة نسب الأشغال الفندقى :

و هى توضح مدى كفاءة إدارة الفندق في استغلال الطاقات المتاحة لها و تشمل :-

$$\text{١- نسب إشغال الغرف} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة}}{\text{عدد الغرف القابلة للتأجير}} \times ١٠٠$$

٢- نسب إشغال الأسرة = $\frac{\text{عدد الأسرة المشغولة}}{\text{عدد الأسرة القابلة للتأجير}} \times ١٠٠$

٣- نسب إشغال الأجنحة = $\frac{\text{عدد الأجنحة المشغولة}}{\text{عدد الأجنحة القابلة للتأجير}} \times ١٠٠$

٤- نسب إشغال المطعم = $\frac{\text{عدد الغرف المقدمة}}{\text{طاقة المطعم (عدد أماكن الجلوس)}} \times ١٠٠$

(ب) مجموعة متوسط إنفاق النزلاء:

و هى توضح متوسط إنفاق النزيل الواحد على خدمات الفندق المختلفة كل خدمة على حدة أو الخدمات الفندقية مجتمعة و تشمل :

١- متوسط القوة الانفاقيه للنزيل = $\frac{\text{إجمالى إيرادات الفندق}}{\text{عدد النزلاء}}$

٢- متوسط القوة الانفاقيه للنزيل على المبيت = $\frac{\text{إجمالى إيرادات المبيت}}{\text{عدد النزلاء}}$

٣- متوسط القوة الانفاقيه للنزيل على الأطعمة و المشروبات = $\frac{\text{إجمالى إيرادات الأطعمة و المشروبات}}{\text{عدد النزلاء}}$

٤- متوسط القوة الانتاجية للنزيل على الخدمات الاخرى = $\frac{\text{إجمالى إيرادات الخدمات الفندقية الاخرى}}{\text{عدد النزلاء}}$

٥- متوسط الأنفاق على الوجبة = $\frac{\text{إجمالى إيرادات الأطعمة و المشروبات}}{\text{إجمالى عدد الوجبات}}$

٦- متوسط مدة إقامة النزيل = $\frac{\text{إجمالى عدد الليالى التى شغلت}}{\text{عدد النزلاء}}$

(جـ) مجموعة نسب ربحية الأنشطة الفندقية :

و هى توضح العلاقة بين أرباح و تكاليف كل نشاط من الأنشطة الفندقية الرئيسية لتحديد مدى كفاءة إدارة الفندق في تنمية هذه الأنشطة و تشمل :-

١- نسبة ربحية نشاط المبيت = (إجمالى إيرادات المبيت- إجمالى تكاليف المبيت) / (إجمالى تكاليف المبيت) × ١٠٠

٢- نسبة ربحية نشاط الاطعمة و المشروبات = (إجمالى إيرادات الاطعمة- إجمالى تكاليف الاطعمة) / (إجمالى تكاليف الأطعمة) × ١٠٠

٣- نسبة ربحية نشاط الخدمات الأخرى = (إجمالى إيرادات الخدمات الاخرى-إجمالى تكاليف الخدمات الاخرى) / (إجمالى تكاليف الخدمات الاخرى) × ١٠٠

(د) مجموعة نسب تكاليف التشغيل المباشرة للفنادق :

و هى توضح العلاقة بين تكاليف التشغيل المباشرة لكل نشاط من أنشطة الفندق الرئيسية و بين إيرادات كل نشاط لتحديد مدى كفاءة تشغيل كل نشاط و تشمل :

١- نسبة تكاليف المبيت = (إجمالى تكاليف المبيت) / (إجمالى إيرادات المبيت) × ١٠٠

٢- نسبة تكاليف الاطعمة = (إجمالى تكاليف الاطعمة) / (إجمالى إيرادات الاطعمة) × ١٠٠

٣- نسبة تكاليف الخدمات الأخرى = (إجمالى تكاليف الخدمات الاخرى) / (إجمالى إيرادات الخدمات الاخرى) × ١٠٠

(هـ) مجموعة نسب تكاليف التشغيل غير المباشرة للفندق :

و هى توضح العلاقة بين تكاليف التشغيل غير المباشرة لكل نشاط من الأنشطة الفندقية و بين إيرادات الفندق ، لتحديد مدى كفاءة تشغيل كل نشاط و تشمل :

١- نسبة التكاليف العمومية و الادارية = (إجمالى التكاليف الإدارية و العمومية) / (إجمالى إيرادات الفندق) × ١٠٠

٢- نسبة تكاليف تنشيط المبيعات = (إجمالى التكاليف تنشيط المبيعات / إجمالى إيرادات الفندق) × ١٠٠

٣- نسبة تكاليف الطاقة و الإنارة = (إجمالى تكاليف الطاقة و الإنارة / إجمالى إيرادات الفندق) × ١٠٠

٤- نسبة التكاليف الصيانة و الإصلاحات = (إجمالى تكاليف الصيانة و الإصلاحات / إجمالى إيرادات الفندق) × ١٠٠

ثانيا : النسب المحاسبية في المنشآت الفندقية :

و هى النسب التى تشير إلى مدى قدرة الفندق على تحقيق السيولة و الربحية و تستمد بياناتها من القوائم المالية الختامية التقليدية "قائمة الدخل و قائمة المركز المالي للفندق" و من أهم النسب المحاسبية المستخدمة لتقييم أداء الفندق من حيث السيولة و الربحية هى :

١- نسبة التداول = (أصول متداولة / خصوم متداولة) = ... مرة

٢- نسبة التداول السريعة = (أصول متداولة – مخزون سلعى / خصوم متداولة) = ... مرة

٣- معدل دوران المخزون = (صافى المبيعات / متوسط رصيد المخزون) = ... مرة

٤- متوسط فترة التخزين = (عدد أيام العمل في السنة / معدل دوران المخزون) = ... مرة

٥- العائد على الأصول الثابتة = (صافى الربح / الأصول الثابتة) × ١٠٠

٦- نسبة إجمالى الربحية = (إجمالى الربح ÷ صافى المبيعات) × ١٠٠

٧- نسبة صافى الربح = (صافى الربح ÷ صافى المبيعات) × ١٠٠

٨- العائد على رأس المال المستثمر = (صافى الربح ÷ إجمالى الأصول – الخصوم المتداولة) × ١٠٠

٩- متوسط فترة التحصيل = المدينون ÷ متوسط المبيعات الآجلة

١٠- معدل دوران الدائنين = صافى المشتريات الآجلة ÷ متوسط رصيد الدائنين

١١- متوسط فترة السداد = عدد أيام العمل بالسنة ÷ معدل دوران الدائنين

١٢- معدل كفاءة التحصيل = (الديون المعدومة ÷ المبيعات الآجلة) × ١٠٠

* * *



الباب الثالث : المنشآت الفندقية من الناحية الضريبية



مقدمة

تحتل **الضرائب مركزا بالغ الأهمية** في مالية الدولة ، قد يكون المركز الأول بين إيراداتها ، مما يبرز أهمية الدراسات الضريبية التى تتناول الآثار المباشرة و غير المباشرة لها خاصة بعد أن أصبحت الأداة الفعالة بيد الدولة لتوجيه بعض السياسات المالية و الاقتصادية و الاجتماعية .

و مما لا شك فيه أن السياحة تعتبر أحد الظواهر المميزة لعالمنا المعاصر ، لذلك فإن دول العالم على إختلاف مذاهبها الاقتصادية و السياسية تهتم بالسياحة ، نظرا لأنعكاساتها الاقتصادية الإيجابية على الدخل القومي .

الملاحظ أن **المنشآت الفندقية و السياحية** في كافة دول العالم ، لها أهمية اقتصادية كبيرة و على ذلك وجدت جميع الدول أنها أمام ضرورة تشجيع تلك المنشآت للقيام بدور هام و مؤثر في خطط التنمية عن طريق ما تقدمه لها من مساعدات أو إعفاءات ضريبية و ما شابه ذلك ، و وضع تنظيم قانوني محكم لتلك المنشآت يكفل حسن استغلال نشاطها في خدمة الاقتصاد القومي .

و بالنظر **للقوانين التى تحكم عمل المنشآت الفندقية** و مدى خضوعها للضريبة ، نجد أن هنالك العديد من المشكلات الضريبية و هذا ما سنحاول تناوله في مجال هذه الدراسة .



الـفـصـل الأول : طرق تحديد الربح للمنشأت الفندقية



طرق تحديد الربح الضريبي

نص القانون الضريبي رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ في مادته (٢٧) على أن صافى الربح الضريبي يحدد على أساس نتيجة الصفقة أو العمليات على اختلاف أنواعها بعد خصم جميع التكاليف .

جدير بالذكر انه **توجد نظريتان لتحديد الربح الصافي** ، هما نظرية حساب الاستغلال و نظرية حساب الميزانية ، و قد أخذ القانون الضريبي رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بالمنهج الوسط بين هاتين النظريتين ، حيث نصت المادة (٢٧) منه على أن يحدد صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة الصفقة أو نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها و ذلك بعد خصم جميع التكاليف ، كما نصت المادة (٢٠) من ذات القانون ، على أن تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية للمهن و المنشآت المنصوص عليها بالقانون و كذا الأرباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول سواء أثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها .

أما فيما يتعلق بتحديد الربح الضريبي ، فهنالك مدخلين هما :-

الأول : الاعتماد على السجلات المحاسبية .

الثاني : استخدام اسلوب التقدير .

و يعنى ذلك أن الربح الخاضع للضريبة يحدد على أساس الدفاتر المحاسبية اذا اعتمدت مصلحة الضرائب مجموعة الدفاتر التى تمسكها المنشأة و التى يجب أن تكون متكاملة و أمينة و منتظمة من حيث الشكل ، بما يمكن من تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات التى باشرتها المنشأة على اختلاف أنواعها .

أما إذا كانت المنشأة تقوم بتقديم إقرار لا يستند إلى دفاتر منتظمة ، فإن مصلحة الضرائب تلجأ إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة بأستخدام أسلوب التقدير .

المبحث الأول : أسلوب فحص السجلات المحاسبية *

يعتمد هذا الأسلوب على الإقرار المستند إلى دفاتر محاسبية و مستندات أمينة و منتظمة وفقاً للأصول المحاسبية السليمة ، و مراعاة القوانين و القواعد المقررة في هذا الشأن .

و يعبر **الإقرار الضريبي** الذى يقدمه المول لمصلحة الضرائب عن حقيقة النتائج المالية التى يحققها النشاط الذى يزاوله ، كما أنه يمثل التزام على المول بسداد الضريبة على ضوء الأرباح الواردة بالإقرار و على المول أن يبين الأسس التى بنى عليها تقدير أرباحه .

و يعتبر **الإقرار الضريبي** أحدث ما وصل إليه فكر المشرع الضريبي و هو يبحث عن النظام الذى يقيم العدل بين المولين و يحقق الصالح العام .

و لما كان **الإقرار هو الأداة** التى استعان بها المشرع الضريبي لتحديد أرباح المولين الخاضعين للضريبة فقد حرص المشرع على منح مصلحة الضرائب سلطة التحقق من صحة ما تضمنته هذه الاقرارت عن طريق دراستها دراسة متعمقة و حتى يتسنى للمأمور الفاحص الوصول إلى نتيجة أعمال المنشأة التى تضمنها الإقرار لمصلحة الضرائب عن السنة السابقة ، **و ذلك بالتحقق من النقاط التالية :-**

١- معرفة بداية و نهاية السنة المالية للمنشأة لتحديد أجل التقادم و اتخاذ الإجراءات اللازمة قبل انتهاء هذا الأجل حرصاً على حقوق الخزانة .

٢- التحقق من مدى انتظام المول في تقديم الإقرارات .

٣- عمل المقارنات بين إقرارات المول في السنوات المختلفة لمعرفة مدى الاختلافات بين رقم الأعمال أو المبيعات مثلاً أو قيمة الخدمات التى تؤديها المنشأة و نسبة إجمالي الربح في كل منها بغرض الاسترشاد بها عند الفحص و البحث عن أسباب الفروق الكبيرة فيها.

---

* الربح الضريبي في ضوء قانون الضريبة الموحدة – أ/ محمد حامد عطا

٤- التعرف على بعض الإيضاحات من واقع الإقرار كالكيان القانوني للمنشأة و الحالة الاجتماعية و مصادر الإيرادات المختلفة و نسب توزيع الربح بين الشركاء .... الخ .

٥- التحقق من أن الضريبة المستحقة من واقع الإقرار قد تم سدادها .

و يجب على المأمور الفاحص قبل البدء في عملية الفحص التفصيلية ، القيام **بفحص إقرارات الممولين فحصاً مكتبياً** ، نظرا لأن إقرارات بعض الممولين تحتوى على أخطاء ظاهرة ، يمكن اكتشافها بمجرد الاطلاع على هذه الإقرارات دون الرجوع إلى الدفاتر التى تستند إليها ، لذا يجب على الفاحص الضريبي تصحيح هذه الأخطاء .

و في جميع الأحوال يجب أن تكون **المجموعة الدفترية** التى تمسكها المنشأة متكاملة و أمينة و منتظمة من حيث الشكل و تمكن من تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة و يقع عبء الإثبات على مصلحة الضرائب في حالة عدم الاعتداد بالدفاتر متى كانت ممسوكة على النحو الموضح بالمادة (١٠٠) من القانون الضريبي .

و تنحصر السجلات التى يلزم بأمساكها الممول فيما يلى :

١- دفتر اليومية العامة الأصلى و تقيد به جميع عمليات الممول .

٢- دفتر الأستاذ العام .

٣- دفاتر اليوميات المساعدة و دفاتر الأستاذ المساعدة و دفتر الجرد و تقيد به مفردات الميزانية في نهاية كل سنة مالية .

و يتعين على الفاحص الضريبي **التحقق من الصحة الحسابية** لما ورد بالمجموعة الدفترية من أرقام على سبيل الاختبار من النواحى التالية :-

١- صحة مجاميع صفحات المجموعة الدفترية و التأكد من صحة نقل المجاميع من صفحة لأخرى بالنسبة لليوميات العامة و المساعدة .

٢- التأكد من صحة الأرقام المنقولة من اليوميات المساعدة و التى تقيد كل مدة معينة باليومية العامة .

٣- التأكد من صحة الترحيل من اليومية العامة إلى حسابات الأستاذ العام و كذلك صحة نقل أرصدة حسابات الأستاذ العام إلى الحسابات الختامية .

و نظراً إلى انـه مـن المكن أن يتم التلاعب في الدفاتر أصلاً عن طريق تعمد الخطأ في عمليات الجمع أو الترحـيل أو الترصيد بما يترتب عليه إنقاص قيمة الإيرادات أو زيادة المصروفات و بالتالي التأثير عـلى النتـيجة النهائـية بتخفـيض صـافى الـربح أو زيـادة صـافى الخسـارة ،لذا يجب على الفاحص الضريبي إعطاء عملية التحقق من **الصحة الحسابية للدفاتر** الأهمية التى تستحقها .

و يلاحظ إن **نتائج القوائم المالية** تستمد أهميتها من أمانة الدفاتر ، و أمانة الدفاتر تستمد أهميـتها مـن المسـتندات و مـا تضـمنته مـن بـيانات ، و عـلى ذلك فإن صحة عناصر القوائم المالية لا تـتوقف فقـط عـلى دقـتها الحسـابية و تأيـيدها مسـتنديا و لكن الأمر أبعد من ذلك ، فقد تكون هـنالك عملـيات أجريـت في السجلات تؤيدها مستندات مصطنعة لا تعبر عن الواقع ، و قد تزاول المنشـأة أنشـطة أو أعمـال لا تثبـت في الدفاتـر و ذلـك بغـرض عـدم إظهـار حقيقة نتيجة النشاط ، لذلـك فـإن الأمـر لا يـتوقف عـلى الدقـة المحاسـبية و المراجعة المستندية لعناصر القوائم المالية ، بـل يـتعين إجـراء الدراسـة الانتقادية لكافة عناصر القوائم المالية لاكتشاف أية أمور شاذة أو غير عاديـة تسببت في عدم صدق ما تضمنته القوائم المالية من نتائج ، إذ أن الفحص الحسابي إذا أنصب عـلى صـحة الأرقـام مـن الناحـية الشـكلية دون الاهـتمام بالتحلـيل المـادى للوقـائع فإنـه يعتـبر غير كاف و يفقد الغرض منه .

و لتحقـيق **نـتائج نشـاط المنشـأة** يـتعين القـيام بتحلـيل و دراسـة الأرقـام الـواردة بالقوائم المالية و **هنالك طريقتين في هذا المجال هما :-**

١- عمل قوائم مقارنة لأكثر من فترة مالية :-

و هـذه الطـريقة تتطلـب إجـراء المقارنـات بين عناصر القوائم المالية للسنة أو السنوات موضوع الفحـص و أيضـا بينها و بين العناصر المماثلة للسنوات السابقة و التى تم فحصها و التحقق منها و لكـي تحقـق المقارنـات سـالفة الذكـر الفـائدة المـرجوة مـنها يـتعين اسـتبعاد الإيـرادات و المصـروفات العرضـية كمـا في حالـة الأربـاح و الخسـائر الرأسمالـية مـع الالـتزام بأسس موحدة في تبويـب و تقيـيم عناصـر القوائـم المالـية مـن سنة لأخرى و الاهتمام بتحليل العناصر الإجمالية إلى أجـزائها و مـن المتعارف عليه أن التحليل المالي لا يعطى إجابات قاطعة فهو يقدم لنا مؤشرات معيـنة أو يلقـى الضـوء و يحـدد الطـريق الـذى يسلكه الفاحص لعمل المزيد من الدراسات للوصول إلى حقيقة ما تضمنته القوائم المالية من نتائج .

و يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب التقليدية ، فقد يستخدم الفاحص الضريبي هذا الأسلوب استخداماً قاصراً غير متعمق ، فيأخذ نسبة مجمل الربح كمؤشر لاعتماد أو إهدار الدفاتر إذا ما تغيرت نسبة الربح للمنشأة من سنة لأخرى بدرجة كبيرة أو انخفاض هذه النسبة بشكل ملحوظ عن نسب الربح التى حددتها مصلحة الضرائب في تعليماتها التنفيذية الصادرة للاسترشاد بها في الحالات التقديرية حسب طبيعة النشاط .

و بعد مرحلة فحص و تحليل عناصر القوائم المالية تبدأ مرحلة الحكم على مدى صدقها و تعبيرها عن حقيقة نشاط المنشأة و مركزها المالي و هذا يتطلب من الفاحص بجانب الدراسة العلمية اكتساب الخبرة العملية ليكون حكمه في النهاية مبنياً على أسس سليمة .

٢- استخدام معدلات و نسب تحليلية :-

من أهم النسب التى ترشد الفاحص للتحقق من سلامة مكونات القوائم المالية ما يلى :

أ- نسبة إجمالي الربح :تتمثل نسبة إجمالي الربح في العلاقة بين إجمالي الربح و رقم الأعمال أو صافى المبيعات بعد استبعاد المردودات ، و تظهر هذه النسبة العلاقة المنطقية بين رقمين متصلين ببعضهما اتصالاً مباشراً ، إذ أن كل عملية من عمليات البيع تساهم عادة في تحقيق قدر من الأرباح الإجمالية ، و الملاحظ أن حساب المتاجرة يحقق مجمل الربح و ذلك كما يلى :

مجمل الربح = المبيعات – تكلفة المبيعات

فالمبيعات تظهر في الجانب الدائن من حساب المتاجرة ، و هى تمثل الإيرادات التى حققتها المنشأة من عملية البيع خلال الفترة المحاسبية ، أما **تكلفة المبيعات** فهي تتكون من عدة عناصر مدرجة بحساب المتاجرة و ذلك كما يلى :-

تكلفة المبيعات = تكلفة بضاعة أول المدة + قيمة البضاعة التامة الواردة من حساب التشغيل + قيمة المشتريات بغرض البيع + المصاريف المتعلقة بالمشتريات – تكلفة بضاعة آخر المدة .

أما **نسبة مجمل الربح إلى التكلفة** فتحسب على النحو التالي :-

$$\text{نسبة مجمل الربح} = \frac{\text{مجمل الربح}}{\text{تكلفة المبيعات}}$$

أما نسبة مجمل الربح إلى المبيعات فتحسب على النحو التالي :-

$$\text{نسبة مجمل الربح} = \frac{\text{مجمل الربح}}{\text{قيمة صافى المبيعات}}$$

إضافة إلى أن هنالك **عوامل أخرى عديدة تؤثر في تحديد نسبة إجمالي الربح** منها :-

١- اختلاف التوجيه و التبويب المحاسبى لعناصر القوائم المالية ، كما في حالة اعتبار المصروفات الرأسمالية مصروفات إيراديه أو العكس و كذلك في حالة إضافة قيمة مردودات المبيعات إلى قيمة المشتريات ، فإن ذلك يترتب عليه تضخيم كل من المشتريات و المبيعات بقيمة تلك المردودات و هذا من شأنه تقليل نسبة إجمالي الربح ، حيث أن نسبة إجمالي الربح تنسب إلى صافى قيمة المبيعات و التى ارتفعت قيمتها بمقدار تلك المردودات .

٢- كما تختلف نسبة إجمالي الربح باختلاف النظم التى تتبعها المنشأة سواء في مشترياتها أو مبيعاتها أو كليهما ، إذ أن نسبة إجمالي الربح تزيد عادة عندما تتبع المنشأة نظام البيع بالأجل فتحقق إجمالي ربح أزيد عما لو اتبعت نظام البيع النقدي ، كذلك أيضاً في حالة الشراء بالنقد تكون نسبة إجمالي الربح مرتفعة عما إذا كانت المشتريات بالأجل كذلك أيضاً بالنسبة لنظام البيع المتبع في حالة البيع بالقطاعي ، يكون سعر البيع أعلى من سعر البيع بنصف الجملة أو الجملة و من ثم ترتفع نسبة مجمل الربح المحققة .

٣- كما تتأثر هذه النسبة في حالة قيام المنشأة بالبيع مباشرة للعملاء عما لو استعانت بوسطاء ، حيث في الحالة الأخيرة تتنازل المنشأة عن جزء من نسبة إجمالي الربح ، لذلك يتعين على الفاحص تحليل مشتريات و مبيعات المنشأة إلى نوعيتها و دراسة كافة الظروف و الملابسات التى تتأثر بها ، كما يتعين عليه دراسة نسبة اجمالى الربح دراسة تحليلية واعية لمعرفة مسببات زيادتها أو نقصانها .

و بذلك يتضح لنا أن نسبة **إجمالي الربح** ليست وحدها سبب يعتمد عليه الفاحص في الحكم على أمانة دفاتر و حسابات المنشأة من عدمه ، فهى لا تعدو أن تكون الضوء الذى يكشف الطريق أمام الفاحص لإجراء مزيد من التحليلات ، و هذا يتطلب استخدام نسب أخرى تساعده في التعرف على حقيقة نتائج الأعمال .

ب- نسبة صافي الربح : قد تزاول منشأتان نشاط معين و من خلال ظروف متشابهة ، إلا أن إحداهما تحقق صافى ربح خلاف الأخرى و يرجع ذلك إلى **عدة أسباب** منها :-

١- حجم المصروفات التى تتحملها كل منشأة .

٢- مدى تحقيق أرباح أو خسائر عرضية أو غير عادية .

٣- مدى الالتزام بفوائد قروض نظير الأموال المقترضة من الغير .

و لا شك أن هذه الأسباب كافية لتخفيض صافى الأرباح المحققة و تذبذبها من منشأة لأخرى في ذات النشاط .

جـ- نسبة أي عنصر من عناصر قائمة الدخل إلى صافى المبيعات أو الإيرادات :

إن نسبة أى عنصر من عناصر قائمة الدخل إلى صافى المبيعات أو الإيرادات تفيد في معرفة تطور هذا العنصر و مدى تناسبه مع صافى المبيعات أو الإيرادات و عما إذا كان هذا التناسب تناسباً طبيعياً أو مصطنعاً و من هذه النسب ما يلى :

١- نسب مردودات المبيعات إلى المبيعات : يتعين على الفاحص أن ينظر إلى هذه النسبة بحذر لأن بعض المنشآت قد تعمل على زيادتها بتخفيض قيمة إجمالي الربح مما يتطلب معه التحقق من سلامة قيمة هذه المردودات بالإطلاع على دفاتر المنشأة و المنشآت المتعامل معها .

٢- نسبة المصروفات البيعية إلى صافى المبيعات : توضح هذه النسبة مدى تناسب مصروفات البيع و التوزيع مع قيمة صافى المبيعات و مدى تناسب كل عنصر منها مع صافى المبيعات ، إذ أنه من الطبيعي أن تتناسب قيمة هذه المصروفات تناسباً طردياً مع قيمة المبيعات ، إلا أنه على الفاحص قبل التسرع في الحكم على تضخم قيمة هذه المصروفات أن يتحقق من صحة و صدق ما يؤيدها من مستندات .

د- نسبة أي عنصر من عناصر قائمة التشغيل إلى حجم الإنتاج أو الإيرادات :

بمقارنة عناصر قائمة التشغيل بحجم الإنتاج أو قيمة الإيرادات يتمكن الفاحص الضريبي من التعرف على حقيقة رقم أعمال المنشأة مثال ذلك كما هو الحال في نشاط صناعة العطور ، يجب أن يتناسب حجم الإنتاج مع ما تستخدمه المنشأة من مادة الكحول النقى و كذلك في صناعة معجون الأسنان يجب أن يتناسب حجم الإنتاج من معجون الأسنان مع ما يستخدم في الإنتاج من مادة الجلسرين .

هـ- نسبة المبيعات إلى رأس المال العامل :

بإجراء نسبة المبيعات إلى رأس المال العامل نحصل على عدد مرات دوران رأس المال العامل و من المتفق عليه أنه كلما زادت عدد دورات رأس المال العامل أدى ذلك إلى زيادة المبيعات و بالتالي فرص الحصول على الربح .

و قد أشارت مصلحة الضرائب إلى **أهمية استخدام هذه النسبة** باعتبارها إحدى الأسس في تحديد الأرباح الإجمالية للمنشآت التى لا تحتفظ بدفاتر أو حسابات و التى تعتمد أساساً على رأس المال و عدد دوراته و يتم تحديد مبيعات تلك المنشآت عن طريق حاصل رأس المال المتدوال × عدد دورات رأس المال و الذى يختلف باختلاف نوع النشاط .

مما سبق يمكن القول **بأن انخفاض أو ارتفاع تلك النسب** ليست وحدها دليلاً على صحة الأرقام الواردة بالقوائم المالية مما يستلزم من الفاحص عدم الاعتماد على تلك النسب وحدها في الحكم على أمانة حسابات المنشأة ، و اعتمادها من عدمه بل يتطلب الأمر إجراء المزيد من الدراسة و البحث في دلالة ما تضمنته تلك النسب لإبداء الرأى النهائي فيما تحتويه القوائم المالية من أرقـــام .

المبحث الثاني : أسلـــوب التقدير

تختلف **طريقة تقدير الأرباح** بالنسبة للممولين الذين ليس لديهم حسابات أصلا عن الذين لديهم حسابات ترفض المصلحة اعتمادها ، و في سبيل تقدير أرباح الممولين الذين ليس لديهم حسابات ، فإن مصلحة الضرائب تتخذ من الخطوات ما يمكنها من تقدير أرباح هذه الفئة من الممولين و **تتلخص هذه الخطوات في النقاط التالية :-**

أ- **معاينة المنشأة موضوع التقدير** و استخلاص ما يمكن استخلاصه من حركة البيع و الشراء و نوع الموجودات و عدد العمال و غير ذلك مما يمكن من إلقاء الضوء على المركز المالي للمنشأة .

ب- **الحصول على أكثر ما يمكن من المعلومات** عن معاملات المنشأة و نوع تجارتها أو صناعتها و مركزها المالي .

جـ- **استجواب الممول و مقارنة إجاباته** مع ما قد يحصل عليه من معلومات و بيانات من جهات التعامل ، و عملية وضع أسئلة معينة تمكن المأمور الفاحص من الحصول على إجابات تفيده في الوصول إلى تقدير أرباح الممول بما يقرب من الحقيقة على قدر الإمكان ، و بديهي أن إجابات الممول لا يمكن أن تؤخذ قضية مسلم بها ، و هنا تظهر مقدرة المأمور الفاحص على تقدير مدى صحة هذه الإجابات و تناقض الإجابات المختلفة و مواجهة الممول بهذا التناقض حتى يستخلص منه الحقيقة .

* و في مجال **المنشآت الفندقية** فإنه يتعين على المأمور الفاحص الاهتمام بالإلمام بالنقاط التالية :

١- عدد الغرف في الفندق و عدد الأسرة الموجودة .
٢- عدد الغرف التي يشغلها الممول و عائلته .
٣- متوسط خلوات الأسرة يوميا .
٤- نظام قيد النزلاء عند حضورهم و مغادرتهم الفندق بما في ذلك نظام إمساك دفتر الشرطة .
٥- طريقة محاسبة النزلاء عند مغادرتهم الفندق و المستندات التي تعطى لهم و طريقة حفظ صورها .
٦- متوسط أجر الليلة و هل يقدم الفندق وجبات و مشروبات للنزلاء و متوسط سعر الوجبة أو المشروب .
٧- بيان بحالات التعامل مع الفندق .
٨- بيان العمالة بالفندق و مرتباتهم و المزايا التي تتمتع بها .
٩- درجة الفندق و مستواها .
١٠-وجود وسطاء يتعامل معهم الفندق لجلب النزلاء و نسبة العمولة التي يحصلون عليها .
١١-الخدمات الأخرى التي يقدمها الفندق للنزلاء و أسعارها .
١٢-نسبة الخدمة التي يحصل عليها الفندق من النزلاء و طريقة إثباتها بالسجلات و كيفية توزيعها .

و في مجال * **تحديد إيرادات البنسيونات و الفنادق** ، فإن العنصر الأساسي في تحديد إيراداتها هو عدد الحجرات و درجتها من حيث الموقع و الإعداد و الخدمة ، و يلاحظ أن لوائح وزارة الداخلية تلزم جميع الفنادق بأمساك سجل يسمى **سجل النزلاء** يخضع لرقابة الشرطة ، و هذا السجل يثبت به أسماء النزلاء و عناوينهم و أرقام حجراتهم التي أقاموا بها ... الخ

---

* ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية من الوجهة العملية – أ/ عبد الحميد توكل
* المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب – أ/ توفيق أبو علم

و هذا السجل يفيد في معرفة عدد النزلاء و من واقع الأسعار المعتمدة من وزارة السياحة المعلنة بالفندق يمكن معرفة على وجه التحديد إيرادات الفندق ، مع ملاحظة أنه في الظروف العادية لا تكون نسبة الأشغال بالفندق كاملة و هذا يجب مراعاته من فترة لأخرى ...

و جدير بالذكر أن **البنسيونات تختلف عن الفنادق** اختلافا جوهريا ، حيث أن نزلاء الاولى يكون أغلبهم مقيمين إقامة دائمة أو كاملة أى تشمل الاقامة و الوجبات مع الأخذ في الحسبان أن نزلاء البنسيونات يكونون ممن يقيمون مدة أطول من نزلاء الفنادق ، فالاقامة بالبنسيونات تكون إقامة وسط بين الاقامة الدائمة و بين الاقامة القصيرة .

المغالاة في تقدير الأرباح :

كثيرا ما تلجأ بعض المأموريات إلى أسلوب التقدير في تحديد أرباح المنشآت و ذلك بتقديرها جزافيا دون أن يكون هذا التقدير مستندا إلى دليل أو قرينة ، بحجة المحافظة على حقوق الخزانة ، كذلك المغالاة في هذه التقديرات مما أدى إلى حدوث الكثير من المنازعات بين المولين و مصلحة الضرائب و ذلك رغم إصدار مصلحة الضرائب العديد من تعليماتها و التى تقضى بعدم اللجوء إلى أسلوب التقدير إلا إذا كان مؤيدا بالدليل و القرينة المقبولة تفاديا لما يترتب على التقدير الجزافي من منازعات لا تنتهي إلى نتيجة إيجابية فضلا عما يترتب عليها من مضيعة للمجهود و زيادة في حجم المنازعات بما يؤثر على علاقة مصلحة الضرائب بالمولين و التى يتعين تطويرها بما يدعم الاحترام المتبادل و الثقة .

و قد أكد القضاء في أحكامه على ضرورة توخى الدقة في التقديرات الضريبية و **من هذه الاحكام** " أنه يجب أن يكون التقدير مبنيا على أسس سليمة و ليس على وقائع حسية أو تحريات أو مجرد افتراض مع بيان الأسباب و الأسس التى أعتمد فيها على التقدير" .

إضافة إلى ذلك فإنه يجب أن يكون **التقدير مبنيا على أسس سليمة** و قد أكد قضاء النقض ذلك في حكمه الصادر في ١٩٥٣/٤/٣ "لا يكفى القول بأن الأسس التى بُنى عليها التقدير جديرة بالاعتبار فهذا القول فضلا عن إجماله و عدم صلاحيته لا يكون سببا كافيا قد شابه القصور " .

الفصـــل الـــثانى : المعاملـــة الضـــريبية للمنشـآت الفندقـــية
في ضوء أحكام قانون الضرائب على الدخل



المبحث الأول : مقابل الخدمة في المنشآت الفندقية

تعريف مقابل الخدمة :

مقابل الخدمة هو نسبة مئوية تضاف الى المبلغ الذى يدفعه العميل فى المنشآت الفندقية و السياحية و ذلك مقابل خدمة العمال له . و قد جرى العرف على تحديد هذه النسبة . و قد تضمن القانون رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٣ بإصدار قانون العمل فى المادة الأولى منه ما يفيد باعتبار مقابل الخدمة جزءاً من أجر العامل و يصدر قرار من وزير القوى العاملة و الهجرة بالاتفاق مع وزير السياحة و المنظمة النقابية المختصة بكيفية توزيعها على العاملين .

و تنفيذاً لذلك صدر في ٢٠٠٣/٧/١٣ * القرار الوزاري رقم ١٢٥ لسنة ٢٠٠٣ من وزير القوى العاملة و الهجرة بشأن كيفية توزيع حصيلة مقابل الخدمة الفندقية .

حيث نصت مواد هذا القرار الوزاري على ما يأتي :

مادة (١) – مع عدم الإخلال بأى نسب أفضل للعاملين يحددها النظام الأساسى للمنشأة أو العقد الجماعى ، و توزع الحصيلة الكلية لمقابل الخدمة في المنشآت الفندقية و السياحية على الوجه الآتي :

(أ) ٨٠٪ من الحصيلة الكلية للعاملين بالمنشآت .

(ب) ٢٠٪ من الحصيلة الكلية للمنشأة مقابل الكسر و الفقد و التلف .

مادة (٢) – توزيع نسبة الـ ٨٠٪ من الحصيلة الكلية المشار إليها في البند (١) من المادة السابقة على العاملين بالمنشآت الفندقية و السياحية على الوجه الآتي :

(أ) ٦٠٪ من الحصيلة الكلية على العاملين المتصلين اتصالاً مباشراً بالعملاء .

(ب) ١٥٪ من الحصيلة الكلية على العاملين غير المتصلين اتصالاً مباشراً بالعملاء .

(جـ) ٥٪ من الحصيلة الكلية كحوافز على المستحقين من جميع فئات العاملين بالمنشأة .

على أنه بالنسبة للملاهى الليلية تكون النسبة بواقع ٥٠٪ للعاملين المنصوص عليهم بالبند (أ) من هذه المادة (١) و ٢٥٪ للعاملين المنصوص عليهم بالبند (ب) من هذه المادة .

---

* نشر هذا القرار بعدد الوقائع المصرية رقم ١٦٥ في ٢٠٠٣/٧/٢٤ على أن يعمل به اعتبارا من اليوم التالي لتاريخ نشره

مادة (٣) – يقصد بالعاملين المتصلين اتصالاً مباشراً بالعملاء .

أولاً : في المنشآت الفندقية : جميع العاملين بها عدا شاغلي الوظائف و القائمين بالأعمال الآتية :

(أ) المدير العام – نائب المدير العام – المدير المقيم – المدير – مديرو الإدارات و نوابهم – مديرو الأغذية و المشروبات و العاملين بوظائف الأقسام الآتية :

الهندسة- الغسيل و الكي- الأمن – المشتريات- الحسابات عدا صرافي المطاعم و المشروبات و الملهى الليلي و خزينة محاسبة العملاء – شئون العاملين- منظفي الأواني و الفضيات – المطبخ عدا من يؤدى بصورة أصلية و منتظمة عملاً مباشراً لخدمة العملاء داخل صالة المطعم – مراقبة الأغذية و المشروبات – مخازن الأغذية و المشروبات- سكرتارية الوظائف و الأقسام السالف الإشارة إليها .

(ب) الأجانب الذين يرتبطون بالمنشآت بعقود عمل تحدد معاملتهم المالية .

ثانياً : في المنشآت السياحية : المترودوتيل – الجرسون- السفرجي و مساعده- البارمان و مساعده- صراف العملاء .

مادة (٤) – يكون تحديد نوعية العاملين المنصوص عليهم في البندين أولاً و ثانياً من المادة السابقة على أساس ما هو ثابت بعقود عملهم و ما أدخل عليها من تعديلات و طبيعة العمل الذى يمارسونه و في جميع الأحوال لا يجوز أن يقل أجر العامل عند نقله من نوعية إلى أخرى إلا إذا كان هذا النقل استجابة لطلب العامل .

مادة (٥)- على المنشآت الفندقية التى تطبق نظام الأجر الثابت أن تقوم في نهاية كل سنة على الأكثر بمقارنة ما تم صرفه من أجور للعاملين المتصلين اتصالاً مباشراً بالعملاء مع حصيلة النسبة المخصصة لهم من الحصيلة الكلية لمقابل الخدمة ، وفقاً للمبين بالبند (١) من المادة ٢ فإذا كانت أجورهم الثابتة أقل من حصيلة هذه النسبة يوزع الفرق عليهم بنسبة أجورهم الثابتة .

مادة (٦) – تعد كل منشأة من المنشآت الفندقية السياحية سجلاً تقيد فيه حصيلة النسبة المئوية لمقابل الخدمة يشتمل على البيانات الآتية :

(١) الحصيلة الكلية للنسبة المئوية "مقابل الخدمة" .

(٢) حصيلة النسبة المخصصة للمنشأة .

(٣) حصيلة النسبة المخصصة للحوافز .

(٤) حصيلة النسبة المخصصة للعاملين المتصلين اتصالاً مباشراً بالعملاء .

(٥) حصيلة النسبة المخصصة للعاملين غير المتصلين اتصالاً مباشراً بالعملاء .

على أن يبين في هذا السجل ما تم توزيعه من هذه الحصيلة و يجوز لمجلس إدارة النقابة العامة للعاملين بالسياحة و الفنادق أن يختار أحد أعضاء النقابة العامة للاطلاع على هذا السجل مرة كل ثلاثة أشهر و للنقابة الحق في أن تستعين بمن تراه للمراجعة المطلوبة .

خضوع مقابل الخدمة الذي يحصل عليه العمال لضريبة المرتبات :

تنص المادة (٤٩) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل بعد تعديله بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على :

تسرى الضريبة (الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة لإيرادات المرتبات) على ما يأتي :

١-.................. ٢- المرتبات و ما في حكمها و الماهيات و الأجور و المكافآت و الإيرادات المرتبة مدى الحياة (فيما عدا المعاشات) التى تدفعها الشركات و المنشآت و الجمعيات و الهيئات الخاصة و المعاهد التعليمية و الأفراد إلى أى شخص مقيم في مصر ، و كذلك أى شخص مقيم في الخارج عن خدمات أديت في مصر .

و لما كان **مقابل الخدمة** الذى يدفعه العملاء في المنشآت السياحية و الفندقية يعتبر من الأجر الذى يتقاضاه العامل في تلك المنشآت طبقاً لنص المادة (١) من القانون ١٢ لسنة ٢٠٠٣ بإصدار

قانون العمل – فإنه بالتالي يخضع للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للإيرادات و المرتبات طبقاً لما جاء بالبند (٢) من المادة (٤٩) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

* **بالنسبة لمدى خضوع مقابل الخدمة في المنشآت الفندقية و السياحية لرسم التنمية**

تنص المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة على أن يفرض رسم تنمية يسمى "**رسم تنمية الموارد المالية للدولة**" على ما يأتي :

١- .... ٢-............. ١٥- الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق و المحلات العامة السياحية و يحدد الرسم عليها وفقاً للمبالغ المدفوعة و بالنسب الآتية :

٢٠٪ على الـ١٥٠٠٠ جنية الأولى

٣٠٪ على الـ١٥٠٠٠ جنية الثانية

٤٠٪ على ما زاد على ذلك

و تلتزم الجهات التى تقدم هذه الخدمات بتحصيل هذا الرسم مع قيمة الخدمات و توريده إلى مصلحة الضرائب.

و مفاد ذلك أن الوعاء الذى يتخذ أساساً لحساب **رسم تنمية الموارد المالية للدولة** المفروض على الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق و المحلات العامة السياحية يتمثل في قيمة الخدمة و هو مجموع المبالغ التى تؤدي إلى الفندق أو المحل العام السياحى مقابل إقامة الحفل أو الخدمة الترفيهية و من بين ذلك مقابل الخدمة التى يضيفها الفندق على الفاتورة التى تحرر في هذا الشأن . و بالتالي فإن **رسم تنمية الموارد المالية للدولة** يتعين اقتضاؤه على قيمة الفاتورة و التى تحتوى على قيمة الخدمة زائد مقابل الخدمة (١٢,٥ عادة) باعتبار أن قيمة الفاتورة تمثل المبالغ المدفوعة من عميل الفندق و هى وعاء رسم التنمية سالف الذكر .

---

* المرجع – شوقى و شركاه – العدد ٢٠٠٠/٦٢

المبحث الثاني : الإعفاءات الضريبية و المنشآت الفندقية

أ- مدى تمتع البواخر و الفنادق العائمة في النيل بين محافظتي قنا و أسوان بالإعفاء الضريبي :

١- تنص المادة (٥) من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية على الآتي :

مع عدم الإخلال بأحكام القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١ في شأن استثمار المال العربى و المناطق الحرة ، و الإعفاءات المقررة به و بأية إعفاءات ضريبية مقررة في أى قانون آخر ، تعفى المنشآت الفندقية و السياحية من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية على اى منها ، و ذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقاً لتاريخ العمل بهذا القانون .

و في جميع الأحوال لا يجوز للمجالس المحلية فرض أية ضرائب أو رسوم على المنشآت الفندقية و السياحية إلا بعد موافقة وزير السياحة . و بتاريخ ٢٠ مارس ١٩٩٣ صدر القانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ بتعديل بعض أحكام القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية و نشر بعدد الجريدة الرسمية رقم ١٣ في أول أبريل سنة ١٩٩٣ متضمناً ما يلى :

(المادة الأولى)

يضاف إلى القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ مادة جديدة برقم ٥ مكرراً نصها كالآتي :

مادة (٥) مكرراً : مع عدم الإخلال بأحكام قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ أو بأية إعفاءات ضريبية مقررة في قانون آخر ، يكون الإعفاء من الضرائب المنصوص عليه في المادة السابقة لمدة عشر سنوات بالنسبة للمنشآت الفندقية و السياحية التى تقام في المناطق النائية ، و يصدر بتحديد تلك المناطق قرار من رئيس مجلس الوزراء .

(المادة الثانية)

يسرى حكم المادة السابقة على المنشآت الفندقية و السياحية التى أُعفيت وفقاً للمادة (٥) من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ المشار إليه ، و يكون الإعفاء مقصوراً على المدة المتممة للعشر سنوات ، و تحسب اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون .

(المادة الثالثة)

ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية و يعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره.

٢- كما صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٢٩٦ لسنة ١٩٩٣ و قرر في مادته الاولى باعتبار محافظات أسوان و الوادي الجديد و شمال سيناء و جنوب سيناء و المنطقة الواقعة من قرية الزعفرانة / رأس غارب حتى الحدود المصرية السودانية بمنطقة حلايب جنوباً و بعمق ٥ كيلو مترات من الأماكن النائية في حكم القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ و المعدل بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ .

٣- أ- صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢١١ لسنة ١٩٩٥ و قرر في مادته الاولى ما يلى :

تعتبر محافظة قنا منطقة نائية في حكم القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ المعدل بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ .

ب- كما انتهى رأى إدارة الفتوى لوزارة المالية رقم ٨٨٢ بتاريخ ١٩٩٥/٩/١٦ (ملف رقم ٨٨٤/١/١٥) بجلسة ١٩٩٥/٧/١٠ إلى أن أحكام قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢١١ لسنة ١٩٩٥ باعتبار محافظة قنا منطقة نائية في حكم القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ معدلاً بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ ، تسرى اعتبارا من ١٩٩٣/٤/٢ تاريخ العمل بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ استنادا إلى أن نص المادة الثانية من هذا القانون يؤكد سريان الإعفاء من تاريخ العمل به و ليس من تاريخ صدور قرار رئيس مجلس الوزراء بتحديد المنطقة أو المناطق النائية باعتبار أن ذلك إعمالاً لقاعدة الأثر الفورى للقانون .

و تأسيساً على ما تقدم:

فلقد رأت مصلحة الضرائب بتاريخ ١٩٩٦/١/٣١ أن البواخر و الفنادق العائمة في النيل ، و التى يقتصر نشاطها في النيل بين محافظتى قنا و أسوان — و في نطاق — هاتين المحافظتين — و التى انتهت فترة إعفائها الخمسى بموجب القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ قبل التعديل ، تستفيد من الإعفاء المقرر بالقانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ معدلاً بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون في ١٩٩٣/٤/٢ و بشرط ألا يتجاوز خط سيرها و نشاطها دائرة المنطقة النائية . فإذا تجاوزها فلا تفيد من الإعفاء الضريبي المشار إليه .

ب- مدى جواز الجمع بين الإعفاء الوارد بالمادة (١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ و بين الإعفاء الوارد بالمادة (٢١) من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بإصدار قانون ضمانات و حوافز الاستثمار :-

باستعراض كل من نص المادة (١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ و نص المادة (٢١) من قانون ضمانات و حوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ نجد أن البند (١) من المادة (١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ينص على أن يعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التى قررها البنك المركزي المصري على الودائع لدى البنوك عن سنة المحاسبة و ذلك بشرط أن تكون الشركة من شركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخاص و أن تكون أوراقها المالية مقيدة في سوق الأوراق المالية .

كما و تقتضي المادة (٢١) من القانون (٨) لسنة ١٩٩٧ بإصدار قانون ضمانات و حوافز الاستثمار بأن يعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع تحدد بسعر البنك المركزي المصري للإقراض و الخصم عن سنة المحاسبة و ذلك بشرط أن تكون الشركة من شركات المساهمة و أن تكون أسهمها مقيدة بإحدى بورصات الأوراق المالية .

و الملاحظ أنه قد ثار جدل في هذا المجال ، فذهب رأى إلى القول **بالجمع بين الإعفاء** الوارد بالبند (١) من المادة (١٢٠) من قانون الضرائب على الدخل و بين الإعفاء الوارد بالمادة (٢١) من قانون ضمانات و حوافز الاستثمار حيث أنه لم ينص في القانون (٨) لسنة ١٩٩٧ صراحة على عدم الجمع بين الإعفاءين أو على عدم الإخلال بأية إعفاءات ضريبية أفضل قد وردت في أى قانون آخر بينما هناك رأى آخر يذهب إلى القول **بعدم الجمع بين الإعفاء** الوارد بالبند (١)من المادة(١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ و بين الإعفاء الوارد بالمادة (٢١) من القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ و ذلك استناداً إلى أن البند (١) من المادة (١٢٠) الواردة بقانون الضرائب على الدخل "تعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التى قررها البنك المركزي المصري على الودائع لدى

البـنوك عـن سـنة المحاسـبة بشـرط أن تكـون الشركة من شركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخـاص و أن تكـون أوراقها المالية مقيدة في سوق الأوراق المالية" . و هذا نص عام مطلق على جميع الشركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية حيث تعفى من ضريبة أرباح شركات الأموال مبلغ نسـبة مـن رأس المـال المدفـوع بمـا لا يزيد على الفائدة التى قررها البنك المركزي على الودائع لدى البنوك عن سنة المحاسبة .

أمـا القـانون رقـم (٨) لسـنة ١٩٩٧ فهـو يخاطـب الشـركات الخاضـعة لأحكامـه و المذكـورة و المحـددة في المادة (١) من هذا القانون ، حيث أعفت المادة (٢١) منه الضريبة على أرباح شركات الأمـوال مـبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع تحدد بسعر البنك المركزي للإقراض و الخصم عن سـنة المحاسـبة و ذلـك بشـرط أن تكـون الشـركة من شركات المساهمة و التى تكون أسهمها مقيدة بإحدى بورصات الأوراق المالية .

و **لا يجوز الجمع بين الإعفـاءين** المشار إليهما و ذلك استنادا إلى المادة (٢) من القانون المدني — و هـو مـن القواعـد القانونـية العامـة — و الـذى يـنص عـلى انـه "لا يجـوز إلغاء نص تشريعي إلا بتشريع لاحـق يـنص صـراحة عـلى هذا الإلغاء،أو يشتمل على نص يتعارض مع نص التشريع القديم ، أو ينظم من جديد الموضوع الذى سبق أن قرر قواعده ذلك التشريع " .

فعلـى ذلـك يكـون نـص المـادة (٢١) مـن القـانون ٨ لسـنة ١٩٩٧ — و هو تشريع لاحق للقانون رقـم ١٥٧ لسـنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣- قد نظم من جديد الموضوع الذى سبق أن قـرر قواعـده ذلـك التشريع و أعطى ميزة للشركات المساهمة الخاضعة لأحكامه حيث أنه اصبح الإعفـاء مـن الضريبة على أرباح شركات الأموال يعادل مبلغ من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفـائدة الـتى يقـررها البـنك المركـزي عـلى الإقـراض و الخصم عن سنة المحاسبة بدلاً من الإعفاء الـوارد بالبـند (١) مـن المـادة (١٢٠) مـن قـانون الضرائب على الدخل حيث أن الإعفاء من ضريبة شـركات الأمـوال الـوارد بالبند (١) من المادة (١٢٠) يعادل مبلغ من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التى يقررها البنك المركزي على الودائع عن سنة المحاسبة .

و مـن المعـروف أن سعر البنك المركزي المصري للفائدة على الإقراض و الخصم تكون دائماً أعلى مـن سـعر الفـائدة عـلى الودائـع . و هـذه هـى الميزة التى اختص بها القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ شـركات المسـاهمة الخاضـعة لأحكامـه و الـتى تنشـأ بعـد تـاريخ العمـل بـه. و نحـن مـن جانبـنا نؤيد وجهة النظر التى انتهى إليها أصحاب الرأى الثاني .

المبحث الثالث : المشكلات الضريبية و المنشآت الفندقية

أسفر التطبيق العملي للقوانين المعمول بها بالدولة عن **تعدد معالجات المحاسبة الضريبية** للمواقف التى تواجه المنشآت الفندقية و السياحية مما أدى إلى ظهور العديد من المشاكل التى أثرت على كفاءة العمل بهذه المنشآت مما كان له في النهاية آثار اقتصادية سلبية على الدخل القومي – و فيما يلى سنتناول **بعض هذه المشاكل** على سبيل المثال لا الحصر :-

أولاً : أ- مدى الالتزام بصدور قرار وزارى باعتبار الفنادق – منشآت فندقية – في حكم القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ *:-

سبق أن أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التنفيذية رقم ٢٩ لسنة ١٩٨٥ بتاريخ ١٩٨٥/١٠/١٠ و قد نص فيها على ما يلى :

" ... و حيث أن القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية ينص على أن المنشآت الفندقية و السياحية التى ينطبق عليها نص القانون يصدر بشأنها قرار من وزير السياحة . توجه مصلحة الضرائب نظر المناطق الضريبية و المأموريات التابعة لها إلى عدم قبول أى خطابات خاصة بإعفاء ضريبي لمنشآت سياحية أو فندقية صادر من أى جهة حيث أن الأعفاء المقرر طبقاً للقانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ يصدر بقرار من وزير السياحة " .

و قد أثارت هذه التعليمات مشاكل في التطبيق حيث أن الفنادق لا يصدر بشأنها قرار من وزير السياحة . و قد حسمت محكمة النقض في حكمها الصادر في الطعن رقم ١١٦١ لسنة ١٩٥٦ق بجلسة ١٩٩٣/١/١٨ هذا الموضوع بتقرير المبدأ الآتي :

" الفنادق على إطلاقها وفقاً لنص المادة الأولى من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ و المادة (٥) منه تعتبر منشآت فندقية و لا تستلزم صدور قرار من وزير السياحة بتحديدها ، و تعفى من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها أما المنشآت التى اشترط المشرع لاعتبارها فندقية صدور قرار من وزير السياحة بتحديدها هى الاستراحات و البيوت و الشقق المفروشة " .

---

* مجلة جمعية الضرائب المصرية – العدد السادس / ١٩٩٢

ب- مدى جواز مناقضة قرار وزير السياحة في شأن إعفاء المنشآت السياحية المعدة أساساً لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان من الضرائب .

" بتاريخ ١٩٨٩/٨/٢١ أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التفسيرية العامة رقم ٦ لسنة ١٩٨٩ جاء فيها ما يلى : ثار التساؤل حول الأماكن المعدة أساساً لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كالمطاعم و الكافتيريات الصادر لها قرار من وزير السياحة تطبيقاً لأحكام القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ في حالة عدم اقتصار نشاطها على تقديم المأكولات و المشروبات لاستهلاكها بداخل المحل و أنما يتعدى ذلك البيع للجمهور لاستهلاكها خارج المحل و هل يطبق عليها الإعفاء الخمسي من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الأضافية تطبيقاً للمادة الخامسة من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ من عدمه "

و لعل من أهم الشروط في هذا الخصوص هو الشرط الخاص بأن يكون المطعم السياحى معداً أساساً لأستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان .و إيضاحا لهذا الشرط ، فإن المصلحة تنبه إلى مراعاة الضوابط الآتية :

(١) .... (٢) في حالة ما اذا كان المطعم معداً أساساً لتقديم المأكولات و المشروبات لاستهلاكها بخارجه أى أن نشاطه الأساسى هو مجرد أعداد المأكولات و المشروبات و بيعها للزبائن لتناولها بمنازلهم أو خارج المحل . فان الشرط الخاص بأن يكون المطعم معداً أساساً لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لأستهلاكها في ذات المكان يكون غير متوفر في هذه الحالة و بالتالي لا يستحق هذا المطعم الإعفاء الضريبي ، حتى و لو اعتبرته وزارة السياحة منشأة سياحية .(٣) " ....أما إذا كان النشاط الأساسى أو الغالب هو تقديم المأكولات و المشروبات لأستهلاكها خارج المحل ، فإنها لا تستحق الإعفاء الضريبي لعدم توافر الشرط المشار إليه في شأنها " .

و قد ثار التساؤل عن مدى أحقية مصلحة الضرائب في تجاهل (قرار وزير السياحة) باعتبار المنشآت سالفة الذكر منشآت سياحية و عدم إعمال الأثر المترتب على ذلك و هو الإعفاء الخمسى طبقاً للمادة ٥ من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ .

و قد حسمت محكمة النقض هذا الموضوع بتقرير المبدأ التالي :

" ليس للمحاكم العادية عند الفصل في المنازعات المدنية و التجارية تجاهل القرار الإداري أو عدم اعمال آثاره لخروج القرارات الإدارية من اختصاصها أيا كان الطلب أو النزاع المتعلق بها إلا أن يكون ذلك القرار انحدار إلى درجة العدم . مثال ذلك القانون رقم ١٩٧٣/١ و قرار وزير السياحة رقم ١٩٧٥/١٢١ " .

و قد نص الحكم على ما يلي :

" الأصل وفقا للمادتين ١٥ ،١٧ من قانون السلطة القضائية رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٢ و المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢- و على ما جرى به قضاء هذه المحكمة انه ليس للمحاكم العادية عند الفصل في المنازعات المدنية و التجارية تجاهل القرار الإداري أو عدم اعمال آثاره ، لخروج القرارات الإدارية من اختصاصها أيا كان الطلب أو النزاع المتعلق بها ، إلا أنه يكون لتلك المحاكم أن تعطى تلك القرارات وضعها القانوني على هدى حكمة التشريع و مبدأ الفصل بين السلطات و حماية الأفراد و حقوقهم و هى في سبيل ذلك تملك بل من واجبها التحقق من قيام القرار الإداري بمقوماته القانونية و التعرف على فحواه فإن ظهر لها سلامة صدوره غير مشوب بما ينحدر إلى درجة العدم كان عليها أن تعول تطبيقه وفقاً لظاهر نصوصه و تنزل ما وصف له القانون من آثار على النزاع المطروح" .

لما كان ذلك و كان القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ قد نص في مادته على (....تعتبر منشأة سياحية في تطبيق أحكام هذا القانون الأماكن المعدة أساساً لأستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كالملاهى و النوادي الليلية و الكازينوهات و الحانات و المطاعم التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة ...).

و كان الثابت في الدعوى أن وزير السياحة قد أصدر وفقاً لصلاحياته بموجب هذا القانون القرار رقم ١٢١ لسنة ١٩٧٥ باعتبار منشأة النزاع و هى كائنة بشارع .... و مهياُ لتقديم السندوتشات و السوفت كريم و المشروبات منشأة سياحية و هو على هذا النحو يكون قد استكمل مقومات القرار الإداري بوصفه إفصاح جهة الإدارة عن إدارتها الملزمة بما لها من سلطة بمقتضى القوانين و اللوائح بقصد إحداث مركز قانوني معين متى كان ممكناً و جائزاً و كان الباعث عليه ابتغاء

مصلحة عامة ، غير مشوب بعيب جسيم ظاهر الوضوح بحيث يجرده من الصفة الإدارية و ينحدر به إلى درجة العدم و بالتالي ينعقد الاختصاص بنظر الطاعن التى توجهها إليه الطاعنة لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره ، و لا تمتلك المحاكم العادية إلا اعمال آثاره ، و من ثم فلا يترتب على الحكم المطعون إذا اعتد بذلك القرار فأعمل آثاره على النزاع المطروح و بما يضحي معه النص عليه في هذا الخصوص على غير أساس .

ثانيا : الأرباح الرأسمالية :

ثار خلاف حول مدى خضوع الأرباح الرأسمالية (الفرق بين القيمة الدفترية للاصل و ثمن البيع أو مبلغ التعويض نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل) و التى تحققها المشروعات نتيجة التصرف في بعض أصولها الثابتة أو بيع بعض فروعها للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال خلال فترة الإعفاء الضريبي ، **و هل هذا الربح الرأسمالي تفرض عليه الضريبة على الدخل بصفة مستقلة عن نتيجة النشاط الجاري للمنشأة بصرف النظر عن كونه ربحاً أو خسارة ؟**

و من جانبنا نرى أنه اذا حققت إحدى المنشآت الفندقية أو السياحية أرباحا رأسمالية خلال فترة الإعفاء الضريبي ، فان الإعفاء الممنوح لهذه المنشآت لابد أن يمتد ليشمل الأرباح الرأسمالية شأنها شأن الأرباح الايرادية و ذلك للأسباب الآتية :

(أ) الإعفاء و الخضوع للضريبة لابد و أن يكون بنص صريح و حيث أن نص القانون لم يرد به ما يخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة و بالتالي يجب عدم إخضاع هذه الأرباح خلال فترة الإعفاء الضريبي المقرر لتلك المنشآت .

(ب) الإعفاء و الخضوع للضريبة يكون عاما بحيث يسرى على الأرباح العادية الناشئة من العمليات الجارية إلى جانب الأرباح الرأسمالية و حيث أن نص القانون قد جاء عاما ، فهو يشمل الأرباح العادية و الأرباح الرأسمالية في نفس الوقت .

ثالثا : الاستهلاكات الحقيقية و الاستهلاك الإضافي :

بجانب الاستهلاكات الحقيقية التى تجريها المنشآت و التى تعتبر من بنود التكاليف فقد سمح المشرع الضريبي بحساب استهلاك إضافي ، حيث نص البند رقم (٣) من المادة (٢٤) المتعلقة

بالضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و البند رقم (٣) من المادة (١١٤) – المتعلقة بالضريبة على أرباح شركات الأموال – من القانون رقم ١٧٥ لسنة ١٩٨١ في شأن الضرائب على الدخل ، على أن يعتبر من بنود التكاليف واجبة الخصم : (خمسة و عشرون في المائة من تكلفة الآلات و المعدات الجديدة التى تشتريها المنشأة "أو الشركة" لاستخدامها في الإنتاج و ذلك بالإضافة إلى الاستهلاكات المنصوص عليها بالفقرة السابقة ، و يحسب الاستهلاك الإضافي اعتبارا من تاريخ الاستخدام في الإنتاج و لمدة واحدة و بشرط أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقا لحكم المادة ٣٦ من هذا القانون) .

و قد ثار خلاف حول كيفية معالجة هذا الاستهلاك الإضافي :

هل يستنزل من القيمة الدفترية للاصل ؟ أم يقتصر الأمر على اعتباره تكلفة من وجهة النظر الضريبية بأن يخصم من الأرباح التى تحققها المنشأة في حسبة خارجية للوصول إلى وعاء الضريبة أى لا يكون لهذا الإجراء أى تأثير على القيمة الدفترية للأصل ؟

ردا على هذه المشكلة فأننا نرى بأنه لما كان الاستهلاك الإضافي يعتبر من بنود التكاليف واجبة الخصم في سنة الحصول على الأصل فأنه لا تستنزل قيمة الاستهلاك الإضافي من القيمة الدفترية للاصل و إلا تكون بصدد ما يسمى (تعجيل إهلاك الأصل) و هو ما لم يقصده المشرع الضريبي عند وضعه لبند الاستهلاك الإضافي ضمن بنود التكاليف بالمادة (٢٤) أو المادة (١١٤) من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

رابعا : المخصصات المكونة خلال فترة الإعفاء الضريبي :

قد تقوم بعض المنشآت الفندقية و السياحية في خلال فترة الإعفاء بتكوين مخصصات تظل دون استخدام خلال فترة الإعفاء و بعد انتهاء هذه الفترة قد تستخدم هذه المخصصات كليا أو جزئيا و قد لا تستخدم على الاطلاق لزوال سبب تكوينها ، و يتم بالتالي ردها لحساب الأرباح و الخسائر بعد فترة الإعفاء و هنا يثار التساؤل الآتي :

هل تخضع المبالغ التى يتم ردها لحساب الأرباح و الخسائر في سنة من السنوات الخاضعة للضريبة (بعد الإعفاء) ، أم هل ترد هذه المبلغ إلى حساب الأرباح و الخسائر في سنة تكوينها (خلال فترة الإعفاء) ؟ و بالتالي لا تخضع للضريبة ؟

و ردا على هذه التساؤلات نرى أنه طبقا لمبدأ استقلال السنوات الضريبية ، فانه عند رد مبالغ هذه المخصصات أو جزء منها إلى حساب الأرباح و الخسائر (لانتفاء الغرض منها أو لزوال سبب تكوينها) فان عملية رده هذه المبالغ لابد أن تكون إلى حساب الأرباح و الخسائر في سنة تكوينها (خلال فترة الإعفاء الضريبي) و بالتالي لا تخضع للضريبة .

خامسا : فروق العملة :

ثار خلاف حول فروق إعادة تقييم الأصول و الخصوم المتداولة المتعلقة بالمنشآت الفندقية و السياحية ، و مدى خضوع هذه الفروق للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال . حيث يتم إعادة تقييم أرصدة الأصول و الخصوم المتداولة — و التى تكون مقومة بعملة أجنبية — في تاريخ تصوير الميزانية طبقا لسعر الصرف المعلن في ذلك التاريخ . و نتيجة هذه المعالجة قد ينشأ رصيد مدين أو رصيد دائن لحساب فروق إعادة تقييم العملات ، و قد ثار خلاف في الرأى حول **كيفية معالجة رصيد فروق إعادة تقييم العملات :**

فإذا كان الرصيد مدين : هل يضاف على حساب الأرباح و الخسائر باعتباره من بنود التكاليف أم يظهر هذا الرصيد ضمن بنود الأصول بالميزانية ؟ و اذا كان الرصيد دائن : هل يحمل على حساب الأرباح و الخسائر باعتباره من بنود الإيرادات و بالتالي يخضع للضريبة على الدخل أم يظهر هذا الرصيد ضمن بنود الخصم بالميزانية ؟

و أخيرا هل ستختلف المعاملة الضريبية لفروق إعادة تقييم العملات الأجنبية خلال فترة الإعفاء الضريبي عنه بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي ؟

على ضوء ما سبق نرى توحيد المعاملة الضريبية لفروق اعادة تقييم العملات الأجنبية خلال فترة الإعفاء الضريبي للمنشآت الفندقية و السياحية أو بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي على أن تكون المعاملة على النحو التالي :

- اذا كان رصيد إعادة التقييم مدين : فلابد أن يحمل هذا الرصيد على حساب الأرباح و الخسائر باعتباره أحد بنود التكاليف .
- أما اذا كان رصيد حساب إعادة التقييم دائن : فلا يجب أن يحمل هذا الرصيد إلى حساب الأرباح و الخسائر باعتباره أحد بنود الإيرادات حيث أن ذلك من شأنه إخضاع أرباح غير فعلية للضريبة و إنما يكون الوضع السليم هو اعتبار هذا الرصيد الدائن أحد بنود الخصوم بالميزانية تخفض به فروق إعادة التقييم المدينة بعد ذلك مستقبلا .

سادسا : ترحيل الخسارة :

بالنسبة لترحيل الخسارة المحققة خلال فترة الإعفاء الضريبي إلى السنوات الخاضعة للضريبة فقد أجاز المشرع الضريبي ترحيل الخسارة المتعلقة بإحدى السنوات لتخصم من أرباح السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات حيث تنص المادة (٢٥) – المتعلقة بالضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية – و المادة (١١٥) – المتعلقة بالضريبة على أرباح شركات الأموال – من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ في شأن الضرائب على الدخل على أنه : (اذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة ، فان هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلى السنة التالية ، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل إلى السنة التالية و حتى السنة الخامسة ، و لكن لا يجوز بعد ذلك نقل شئ من الخسارة إلى حساب أى سنة أخرى) .

و بالنسبة للمنشآت الفندقية و السياحية و التى تتمتع بفترة اجازة ضريبية ، فقد أثير خلاف في الرأى حول معالجة الخسائر المحققة في سنة معينة من سنوات الإعفاء الضريبي :

هل يمكن ترحيل الخسائر المحققة خلال فترة الإعفاء الضريبي إلى السنوات التالية الخاضعة للضريبة ؟ أم أن فترة الإعفاء الضريبي يقابلها التزام ضمنى على المنشأة بتحمل خسائرها المحققة نتيجة الاستغلال أى غنم بغرم و بالتالي لا يجوز لها أن ترحل الخسائر المحققة خلال فترة الإعفاء الضريبي إلى السنوات التالية الخاضعة للضريبة ؟

في رأينا أن المنشآت الفندقية و السياحية (و التى تتمتع بفترة إعفاء ضريبي) يجب أن تستفيد من نص المادة (٢٥) – المتعقلة بالضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و المادة (١١٥) – المتعلقة بالضريبة على أرباح شركات الأموال و ذلك للأسباب الآتية :

(أ) نص المادة (٢٥) أو المادة (١١٥) نص مطلق غير مقيد بألا تكون الشركة معفاة من الضريبة ، و من ثم يكون الاستفادة به بالشروط و الأوضاع الواردة به .

(ب) أن مفهوم فترة الإعفاء الضريبي الممنوح لهذه المنشآت هو تشجيع المولين و لا يمكن أن يؤدى مفهوم الرغبة في التشجيع إلى أن يصبح المول المطلوب تشجيعه في وضع أسوأ من الممول العادي اذا أخذنا برأى عدم جواز ترحيل الخسارة المحققة خلال فترة الإعفاء الضريبي إلى السنوات الخاضعة للضريبة .

سابعا : أرباح النشاط الفرعي و النشاط المكمل :

تنص المادة (٥) من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية على أنه : (... تعفى المنشآت الفندقية و السياحية من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية على أى منها و ذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بهذا القانون) و قد ثار خلاف حول الإيرادات التى يشملها نطاق الإعفاء الضريبي المقرر :

هل يسري الإعفاء الخمسي على جميع الإيرادات التى تحققها المنشآت الفندقية و السياحية بدون تمييز لأنواع هذه الإيرادات ؟ أم يتم التفرقة بين إيرادات النشاط الرئيسي (مثل المبيت و الاقامة) و إيرادات النشاط الفرعي أو المكمل (مثل إيراد تأجير المحلات داخل الفندق و مبيعات الحلويات و البار لغير النزلاء و إيرادات التليفون لغير النزلاء)، حيث تعفى إيرادات النشاط الرئيسي من الضريبة على الدخل خلال فترة الإعفاء الخمسي بينما تخضع إيرادات النشاط الفرعي أو المكمل للضريبة ، و كيف يتم التفرقة بينهما في هذه الحالة ؟

أن نص المادة (٥) من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية قد أعفى تلك المنشآت من الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و من الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية ، و بالتالي فإن الإعفاء الخمسى يشمل جميع الإيرادات التى تحققها تلك المنشآت بدون تمييز لانواع هذه الإيرادات و ذلك للأسباب الآتية :

(أ) المادة (٥) من القانون المذكور لم تفرق بين أرباح النشاط الرئيسي و أرباح النشاط الفرعي أو النشاط المكمل . و بالتالي فان الإعفاء الوارد في القانون إعفاء مطلق و لا يجوز بعد ذلك التفرقة بين أرباح نشاط رئيسى و آخر فرعى .

(ب) من المعلوم أن النشاط الفندقى هو من الأنشطة المتكاملة بمعنى أنه يجب تقديم خدمة متكاملة للنزيل أو السائح و بالتالي لا يجوز أن نفصل بين إيراد النشاط الرئيسي (مثل المبيت و الاقامة) و إيرادات النشاط الفرعي أو المكمل (مثل إيراد تأجير المحلات داخل الفندق و إيرادات التليفون ... الخ) .

ثامنا : المبالغ المدفوعة نظير الإدارة

قد تأخذ المنشآت الفندقية أو السياحية شكل شركة أموال خاضعة لقانون الاستثمار – شركة مساهمة مثلا– و قد يكون المركز الرئيسى لهذه المنشأة في إحدى مدن المجتمعات العمرانية الجديدة . و يتولى ادارة هذا النوع من الشركات أعضاء مجلس الإدارة مقابل مكافآت أو بدلات .

تنص المادة (٢٤) من القانون رقم (٥٩) لسنة ١٩٧٩ في شأن المجتمعات العمرانية الجديدة على أنه : (.... تعفى أرباح المشروعات و المنشآت التى تزاول نشاطها في مناطق خاضعة لاحكام هذا القانون من الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و ملحقاتها كما تعفى الأرباح التى توزعها أى منها من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة و ملحقاتها و ذلك لمدة عشر سنوات اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال .

كما تنص المادة (١) بند (١١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار الضرائب على الدخل على خضوع كل ما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة المصريين في شركات الاستثمار للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بواقع النصف و ذلك خلال فترة الإعفاء الضريبي المقرر للمشروع و دون الاعتداد بأى إعفاء مقرر في قانون آخر .

و من هنا ثار خلاف حول المعاملة الضريبية للمبالغ التى يحصل أعضاء مجلس الإدارة المصريين عليها في هذه الحالة :

هل تخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بواقع النصف ؟ و هل المقصود بالنصف هو نصف السعر على الإيراد كله أم السعر الكامل على نصف الإيراد ؟ هل تعفى تلك المبالغ خلال العشر سنوات من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بالكامل طبقا لنص المادة (٢٤) من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ ؟

بالنسبة للمعاملة الضريبية للمبالغ المدفوعة للمصريين نظير ادارة المنشآت التى تتخذ شكل شركات استثمار و تعمل في المجتمعات العمرانية الجديدة خلال فترة الإعفاء الضريبي ، نرى إعفاء تلك المبالغ خلال العشر سنوات من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بالكامل طبقا لنص المادة (٢٤) من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ في شأن المجتمعات العمرانية الجديدة . و لا يجوز تطبيق نص المادة (١) بند (١١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار الضرائب

على الدخل حيث أن تطبيق هذه المادة و الذى ينص على عدم الاعتداد بأى إعفاء مقرر في قانون آخر يتعارض من نص المادة (١٥١) من القانون المذكور و التى تنص على : (لا تخل أحكام هذا القانون بما هو مقرر من إعفاءات ضريبية بمقتضى قوانين أخرى) .

تاسعا : الخدمات الترفيهية و رسم التنمية :

و قد يتساءل البعض عن مدى خضوع الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق و المحلات العامة السياحية لرسم تنمية الموارد المالية ؟

للرد على هذا التساؤل فانه طبقاً لنص البند (١٥) من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم لتنمية الموارد المالية للدولة فإن الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق و المحلات العامة السياحية تخضع لرسم تنمية الموارد المالية وفقاً للمبالغ المدفوعة بنسب محددة .

مع ملاحظة أنه سبق أن ثار خلاف بين مصلحة الضرائب و بين الفنادق و المحلات العامة السياحية حول تفسير ما هو المقصود بالحفلة أو الخدمة الترفيهية .و تم عرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى و التشريع بمجلس الدولة التى أصدرت فتواها رقم ٣٩٢/٢/٣٧ بتاريخ ١٩٨٩/١٠/٤ بإيضاح ما هو المقصود بالحفلة و ما هو المقصود بالخدمة الترفيهية فأفادت:

١- إن النشاط المعتاد للفندق أو المحل العام السياحى هو تقديم وجبات و مشروبات و هذا النشاط لا يخضع لرسم التنمية حتى و لو صاحبه ترفيه اعتاد الفندق أو المحل العام السياحى تقديمه كالحفلات اليومية باللهى الليلي .

٢- إن الحفلة أو الخدمة الترفيهية لكى تخضع لرسم التنمية يجب :

- أن تكون خارجة عن النشاط المعتاد للفندق أو المحل العام السياحى .
- أن تتطلب من الفندق أو المحل العام السياحى إعداداً خاصاً .
- أن تكون مقامة على قاعة مؤجرة لمقيم الحفل أو الخدمة بأجر .

و من أمثلة الحفلات : حفلات أعياد الميلاد ، حفلات رأس السنة ، حفلات المناسبات العامة و بصرف النظر عن وجود ترفيه .

و من أمثلة الخدمات الترفيهية : الحفلات المشار إليها من قبل متى كان ترفيه فيها .

نتيجة لما توضح بالبند (٣) من هذه المذكرة فإن المؤتمرات العلمية و حفلات التكريم و الندوات العلمية و أى تجمع يقام بالفندق أو المحل العام السياحى يخضع لرسم التنمية وفقاً لمفهوم الجمعية العمومية لقسمى الفتوى و التشريع بمجلس الدولة سالفة الذكر و التى وافقت عليها مصلحة الضرائب التى أصدرت بشأنها تعليماتها المشار إليها على أساس أن المؤتمر العلمى أو حفلة التكريم أو الندوة العلمية أو أى تجمع أخر خارج عن النشاط المعتاد للفندق أو المحل العام السياحى يعتبر من قبيل الحفلات ، ذلك لأنه :

(أ) يتطلب تأجير قاعة لإقامته .

(ب) لابد من إعداد خاص لهذه القاعة لإقامة المؤتمر العلمى أو حفلة التكريم أو الندوة أو أى تجمع آخر خارج عن النشاط المعتاد للفندق أو المحل العام السياحى .

إلا أننا نخالف الرأى السابق لعدم تمشى هذا التفسير الذى انتهت إليه الجمعية العمومية لقسمي الفتوى و التشريع بمجلس الدولة و أخذت به مصلحة الضرائب مع المنطق فيما يتعلق بلفظ الحفلات .

و في رأينا أن علاج هذا الموقف يتطلب الآتي :

(أ) إما إجراء تعديل تشريعي في البند (١٥) من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المشار إليه بما يحقق المفهوم الذى يتمشى مع المنطق فيما يتعلق بلفظ الحفلات و هذا في رأينا هو الحل الأمثل .

(ب) و إما مناشدة مصلحة الضرائب لإصدار تعليمات جديدة بعدم إخضاع الندوات العلمية أو المؤتمرات العلمية أو حفلات التكريم لرسم التنمية تأسيسا على أنها مجرد جلسات في الفندق أو المحل العام السياحى لا تتطلب إعداداً خاصا و من ثم لا ترقى لمفهوم الحفلات .



الفصل الثالث : المعاملة الضريبية للمنشآت الفندقية في ضوء أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات

المبحث الأول : المعاملة الضريبية للأنشطة الفندقية

من أولى الخدمات التى خضعت للضريبة العامة على المبيعات منذ صدور القانون (١١) لسنة ١٩٩١ هى الخدمات الفندقية و المطاعم السياحية حيث وردت في صدر الجدول رقم ٢ المرافق للقانون .

معيار خضوع الفنادق و المطاعم السياحية :

أن **المعيار الأساسى لخضوع الفنادق و المطاعم هو كونها سياحية** اشترط القانون أن تكون هذه الفنادق و المطاعم حاصلة على ترخيص سياحي من الجهة المختصة و هى وزارة السياحة و على ذلك فإن الفنادق و المطاعم الغير سياحية لا تخضع للضريبة العامة على المبيعات حتى و لو كانت في مستوى فاخر في تقديم خدماتها للرواد فأن معيار الخضوع هنا هو مدى حصولها على الترخيص السياحي من عدمه .

و كذلك **لم يشترط القانون تحديد فئة معينة أو درجة معينة** للخضوع سواء كان الفندق أو المطعم تقويمه نجمه واحدة أو خمس نجوم فطالما هو حاصل على الترخيص السياحى فهو خاضع للضريبة و بشرط أن تكون المبيعات المحققة تبلغ ٥٤ ألف جنيها قبل صدور القانون بعام أو مجرد تحقيق هذا الرقم من المبيعات في أى سنة أو جزء من السنة بعد صدور القانون .

فئة الضريبة :

طبقا لنص الجدول ٢ المرافق للقانون ١١ لسنة ١٩٩١ فإن الضريبة التى تفرض على الخدمات التى تقدمها الفنادق و المطاعم السياحية هى ٥٪ من إجمالي قيمة الخدمة المؤداه .

وعاء الضريبة على الفنادق و المطاعم السياحية :

وعاء الضريبة على المبيعات في النشاط الخاص بالفنادق و المطاعم السياحية هو إجمالي قيمة الخدمة المقدمة و الواردة بالفاتورة الصادرة من الفندق أو المطعم السياحى مع ملاحظة أن نسبة الضريبة هو ٥٪ فقط حتى و لو تضمنت الفاتورة الصادرة بيع أى سلعة تخضع لفئة أكبر عند بيعها

حيث أن الفندق أو المطعم قام بسداد الضريبة على هذه السلعة عند قيامه بالشراء من المنتج أو قام بسدادها ضمن إجمالي سعر السلعة في حالة شرائها من التاجر حيث أن وعاء الضريبة هنا هو قيمة الخدمة و ليس قيمة السلعة و يضاف إلى وعاء الضريبة قيمة نسبة الخدمة سواء ١٠٪ أو ١٢٪ من قيمة الفاتورة .

مبالغ واردة في فواتير الفنادق و المطاعم السياحية و لا تخضع للضريبة

طبقا لأحكام القانون و المنشورات و التعليمات الصادرة من مصلحة الضرائب على البيعات فإن هناك مبالغ ترد بالفواتير الصادرة من الفنادق و المطاعم السياحية و لا تدخل في وعاء الضريبة و هي كالآتي :

١- قيمة رسم التنمية و ضريبة الملاهي : اذا اشتملت الفاتورة الصادرة عن خدمة فندقية أو مطعم سياحي على أى رسم تنمية أو ضريبة ملاهي فيجب استبعادها من وعاء الضريبة .

٢- رسوم البلدية أو أي رسوم محلية : تستبعد كذلك أى رسوم بلدية أو محلية إذا وردت بالفاتورة .

٣- نسبة الخصم و الإضافة طبقا لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ : تستبعد أيضا من وعاء الضريبة لأنه لا يجوز حساب ضريبة على ضريبة أخرى .

٤- بقشيش السفرجية : يستبعد قيمة بقشيش السفرجية أو عمال الفندق حتى و لو ذكرت داخل الفاتورة من جانب العميل مع ملاحظة أن هذا البقشيش ليس هو نسبة الخدمة التى تقوم الفنادق و المطاعم السياحية بأضافتها على قيمة الفاتورة حيث أنه يدخل في وعاء الضريبة .

٥- إذا ما تضمنت الفاتورة أى نسبة خصم سواء خصم مجموعات أو خصم تجارى أو خصم تعجيل دفع فيقبل اعتماد هذا الخصم في حدود النسب المتعارف عليها في هذا الشأن و تحسب الضريبة بعد استنزال هذا الخصم .

الأنشطة الفندقية الخاضعة للضريبة

جميع الأنشطة التى يقدمها الفندق خاضعة للضريبة مهما كانت نوعية هذا النشاط و نذكر منها على سبيل المثـــال الآتي :

- مـــقـــابـــل الإقـــامـــة .
- مقابل المكالمـات التليفـونية و الـفـاكس و التلكس .
- مقـــابـــل الأغـــذيـــة و الـمشروبـــات .
- مقابل قاعات الحفلات في حالة إدارتها من جانب الفندق .
- مقابـــل غسل الـمـــلابس سواء للنـــزيل أو غيره .
- إيـــجار الفيديو و أجهزة العرض و الأجهزة الرياضية .
- جميع المبيعات التى تتم بمحلات بيع داخل الفندق و يقوم بإدارتها الفندق نفسه .
- مقابـــل تأجـــير السيـــارات المملـوكة للفنـــدق .
- إيجار كبائن حمامات السباحة و كذلك حمامات البخار .
- قيـمـــة الـمـــأكولات الـمـباعة بنظام التـيك أواى .
- إيـــرادات صـــالـــة الـــقـــمـــار .

أى إيـــرادات أخـــرى ناتـــجـــة من النشاط الفندقى

خصم الضريبة على المدخلات في الفنادق و المطاعم السياحية :

حيـث أن النشـاط لهـذه الفـنادق و المطاعم السياحية هو نشاط خدمى فلا يجوز خصم أى ضريبة مبـيعات سبق سدادها على مدخلات (مشتريات) الفنادق و المطاعم السياحية حيث أنه طبقا لنص المادة ٢٣ من القانون فإن الجهتين اللتين لهما حق الخصم هما المنتج للسلع و المستورد فقط .

المبحث الثاني : المشكلات الضريبية و المنشآت الفندقية

خدمات الفنادق و المطاعم السياحية

وفقاً لنص المادة (٢) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ تفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون و من بين هذه الخدمات خدمات الفنادق و المطاعم السياحية بفئة ٥٪ من قيمة الفاتورة .

طبيعة المنشآت الفندقية و السياحية :

صدر القانون رقم (١)لسنة ١٩٧٣ الخاص بالمنشآت السياحية و الفندقية و قد حدد المشرع تلك المنشآت على النحو التالي :

١- **المنشآت الفندقية :** و هى تلك الأماكن المعدة لإقامة النزلاء و السائحين و تشمل الفنادق و البنسيونات و القرى السياحية و الفنادق العائمة و البواخر السياحية .

٢- **المنشآت السياحية :** و هى تلك الأماكن المعدة أساساً لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كالملاهي و النوادي الليلية و الكازينوهات و الحانات و المطاعم و التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة ، كذلك تعتبر منشأه سياحية وسائل النقل المخصصة لنقل السياح في رحلات برية أو نيلية أو بحرية و التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة .

أنشطة المنشآت الفندقية :

يتميز نشاط الفنادق بتعدد الأقسام المحدثة للإيراد و التى تتوقف على طبيعة و حجم و نوعية الرخصة الممنوحة للفندق و من أهم هذه الأقسام :

١- قسم الغرف : و يشمل الحجز و الاستقبال و الغرف و تتمثل إيرادات القسم في إيراد غرف النزلاء اما مصروفات القسم فتتمثل في المرتبات و الأجور و قيمة مهمات النظافة و قيمة وجبات الموظفين في القسم و العمولات الممنوحة لوكلاء السياحة و مصاريف التليفون و التلغراف و التلكس الخاصة بالقسم و تكلفة البياضات و المفروشات و غيرها ....

٢- قسم الطعام و المشروبات : و يشمل المطابخ و صالات الطعام و الكافيتريا و خدمة الغرف من الطعام و كذا مراكز بيع المشروبات الغازية و خلافه .... و تتمثل إيرادات القسم في الإيرادات الناتجة عن بيع الأطعمة و المشروبات بالمطعم و الكافيتريا و أماكن الخدمة الأخرى و اما المصروفات فتشمل تكلفة الأطعمة و المشروبات المستهلكة بخلاف الأجور و المرتبات و مصاريف النظافة و المبالغ المدفوعة للفرق الموسيقية و كافة مصاريف التشغيل الخاصة بالقسم و منها زى العاملين . (لا تتضمن إيرادات القسم قيمة الأطعمة و المشروبات الخاصة بالعاملين بالقسم حيث يتم معالجتها محاسبياً بتخفيضها من تكلفة الأطعمة المستهلكة و تكلفة المشروبات المقدمة) .

٣- قسم التليفونات : تشمل إيرادات القسم قيمة المكالمات المحلية و الخارجية و خدمات الفاكس و التلكس أما التكاليف فتتضمن تكلفة المكالمات الواردة بفواتير الهيئة العامة للمواصلات السلكية و اللاسلكية و قيمة اشتراكات الأجهزة و مكالمات الإدارة و الأجور و المهايا و وجبات العاملين و جميع المصاريف الأخرى الخاصة بالقسم .

٤- قسم الغسيل و الكى : و يشمل إيرادات القسم في قيمة الإيرادات المحصلة من النزلاء عن خدمات الكى و التنظيف الجاف و العمولات نتيجة إرسال طلبات النزلاء إلى مغاسل أخرى اما مصاريف القسم فهى عبارة عن قيمة مصاريف النظافة و استهلاك الأجهزة و زى العاملين و الأجور و المرتبات و المصاريف الأخرى للعاملين بالقسم .

٥- قسم بضائع بغرض البيع : قد يلحق ببعض الفنادق قسم خاص يدار بمعرفة الفندق لبيع الهدايا و التحف و المشغولات....و تتمثل إيرادات هذا القسم في الفواتير الخاصة ببيع هذه المنتجات أما تكلفة القسم فتتضمن تكلفة هذه البضائع و مرتبات العاملين و خلافه و المتعلقة بالقسم .

٦- الأقسام الإيرادية الأخرى : يحصل الفندق على موارد أخرى تتمثل في تأجير مكاتب لشركات الطيران و كذا الإيرادات المحصلة من حمام السباحة و الكبائن و إيرادات صالات القمار و إيجار الفيديو و أجهزة العرض ، و مقابل تأجير السيارات المملوكة للفندق و قاعات الحفلات و الإيرادات الناتجة عن نشاط الوحدات البحرية المخصصة لمزاولة رياضة الغوص و التى تمتلكها القرى السياحية و كذا مقابل تأجير طاولات بلياردو و أية إيرادات أخرى ناتجة عن النشاط الفندقي .

معيار خضوع الفنادق و المطاعم السياحية للضريبة العامة على المبيعات :

أولاً : بالنسبة للفنادق : أن يكون الفندق من الفنادق السياحية الخاضعة لأحكام القانون ١ لسنة ١٩٧٣ الخاص بالمنشآت السياحية و الفندقية و صدر به قرار من وزير السياحة .

ثانياً : بالنسبة للمطاعم السياحية : المعيار الأساسي لخضوع المطاعم للضريبة العامة على المبيعات هو كونها سياحية و بالتالي المطاعم الغير سياحية لا تخضع للضريبة و يشترط لاعتبار المطعم سياحي عدة شروط وفقاً لاحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧١ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية و منها :

أ- يجب أن يصدر بتحديد تلك المطاعم قرار من وزير السياحة .

ب- يجب أن يصدر ترخيص من وزارة السياحة بإنشاء أو إقامة المطعم أو استغلاله أو إدارته طبقاً للشروط و الإجراءات التى يصدر بها قرار من وزير السياحة .

طبيعة خدمات الفنادق و المطاعم السياحية الخاضعة للضريبة :

فرض المشرع الضريبي بمقتضى المادة الأولى من القانون الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون و هى خدمات واردة على سبيل الحصر و منها خدمات الفنادق و المطاعم السياحية .

و بناء عليه فإن كافة الخدمات المؤداة من خلال الفنادق أو المطاعم السياحية تخضع للضريبة نظراً لورود خدمات الفنادق و المطاعم السياحية على إطلاقها دون تحديد أو حصر لنوعية هذه الخدمات و على ذلك تخضع الأنشطة التالية للضريبة على المبيعات و منها :

٢- إيرادات خدمة الغرف و المطاعم و المشروبات و التليفون و الفاكس و التلكس و إيرادات خدمة الغسيل و الكى .

٢- إيرادات مزاولة رياضة الغوص تحت الماء ، خدمات البولينج و البلياردو و الألعاب الترفيهية خدمات تأجير صالات الأفراح و كذا تأجير الفيديو و أجهزة العرض و خلافه و إيرادات صالات القمار بالفنادق و الكازينوهات .

٣- مبيعات الفندق من الهدايا و التحف و المشغولات .... في حالة ادارة الفندق لأقسام البيع نفسها .

٤- إيراد خدمة الجراج و أماكن الانتظار و مقابل تأجير السيارات المملوكة للفندق .

٥- أية إيرادات أخرى ناتجة عن خدمات الفنادق و المطاعم السياحية .

الواقعة المنشئة للضريبة على الفنادق و المطاعم السياحية :

تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة على خدمات الفنادق و المطاعم السياحية في أداء الخدمة التى تعد من إحدى صور البيع و **لكن هل تعتبر خدمات الفنادق من الخدمات ذات الطبيعة المستمرة**

تعرف الخدمات ذات الطبيعة المستمرة وفقاً لحكم المادة (٣٣) من القانون و المادة (٢٧) من لائحته بأنها تلك الخدمات التى تؤدى بصفة منتظمة و غير متقطعة لتحقيق احتياجات المستفيد منها و تحصل قيمتها بموجب فواتير تصدر في مواعيد منتظمة و يصدر بها قرار من وزير المالية ، و حيث أن خدمات الفنادق و المطاعم السياحية لم يصدر بها قرار من وزير المالية باعتبارها من الخدمات ذات الطبيعة المستمرة فتصبح الواقعة المنشئة هنا هو أداء الخدمة و ليس إصدار الفاتورة .

لكن البعض يرى أنه يصعب في الحياة العملية اعتبار الواقعة المنشئة لخدمات الفنادق هو أداء الخدمة حيث جرى العرف أن تلك الفنادق تقوم بحساب ضريبة المبيعات على الفواتير الخاصة بالنزلاء عند إتمام اقفالها على أساس أن هذه الفواتير ما زالت مفتوحة طالما أن النزيل متواجد في الفندق و من ثم فإنها تعتبر خدمة لم تنته و لم يتم أداؤها بالكامل و انه عند إتمام أدائها تقفل الفاتورة و تحسب عنها الضريبة في الشهر الذى تم اقفالها فيه.

وعاء الضريبة بالنسبة لخدمات الفنادق و المطاعم السياحية :

١- يتمثل وعاء الضريبة بالنسبة لخدمات الفنادق و المطاعم السياحية في قيمة المبالغ المدفوعة فعلا في مقابل الخدمة الواردة بالفاتورة المحررة للنزيل شاملة مقابل الخدمة دون أية رسوم أو ضرائب أخرى مثل الرسوم المحلية و البلدية و ضريبة الملاهى .

٢- يتم إخضاع السلع الوارده بالفواتير الصادرة من الفندق لفئة ٥٪ حتى و لو تضمنت هذه الفواتير سلعا تخضع لفئة اكبر عند بيعها حيث أن الفندق أو المطعم قد قام بسداد الضريبة على هذه السلعة عند قيامه بالشراء من المنتج و أدرجت ضمن تكاليف شراء السلعة .

أهـــم المشـاكل بـشأن تطبيق ضريبة المبيعات *
على نشاط الـــفنـــــادق و المطاعـــم السياحية

المشكلة الاولى

مدى خضوع مقابل الاستغلال الذى تحصل عليه الفنادق عن تأجير السينما و الأماكن المجهزة و المعدة لتقديم الخدمة الفندقية داخل الفندق للضريبة العامة على المبيعات ؟

قامت الإدارة العامة للبحوث الضريبية بالرد على عدد من الاستفسارات بشأن الآتي :

١- مدي خضوع مقابل تأجير السينما الموجودة بالفندق لاحدى شركات الإنتاج السينمائي للضريبة العامة على المبيعات

تتضمن الرد بأن عملية استغلال سينما الفندق بالمشاركة في الإيراد تمثل صورة من صور الخدمات الفندقية التى يقدمها و تخضع للضريبة بواقع ٥٪ من القيمة .

٢- مدي خضوع مقابل استغلال و ادارة صالات الديسكوتيك الذى تحصل عليه الفنادق للضريبة على المبيعات

تتضمن الرد أن كافة الخدمات المؤداة من خلال الفنادق أو المطاعم السياحية بما فيها مقابل استغلال الأماكن المجهزة و المعدة لتقديم الخدمة الفندقية تخضع للضريبة بواقع ٥٪ من القيمة حتى لو كانت الخدمة تقدم من خلال شركة أو شخص آخر داخل المنشأة السياحية .

و قد أسست المصلحة رأيها على خضوع هذه الإيرادات للضريبة بناء على ما يلى :

١- أن ما تقوم به شركـــة الإنتاج السينمائي يعتبر خـدمة مورده للفندق .

٢- أن النشاط السينمائي لا يعتبر عمل سينمائى بقدر ما هو خدمة فندقية .

٣- أن العقد المحرر بين الفنـــدق و الشركة يعتبر بمثابـــة عقد مشاركة .

في ضوء ما سبق إيضاحه نرى أن ما ذهبت إليه المصلحة غير صحيح للأسباب التالية :

أولاً : فسرت المصلحـــة العقد المحرر بين الفندق و الشركة بانه عقد مشاركة لإيجاد سبب قانوني تستند إليه المصلحة في اخضاع إيرادات السينما للضريبة باعتبارها خدمة حيث سبق للمصلحة إصدار العديد من التعليمات و الاستفسارات بعدم اعتبار عقود الإيجار من ضمن الخدمات الفندقية في حين أن طبيعة هذا العقد لا يعتبر من عقود المشاركة حيث انه في هذه العقود تذوب

---

* الضريبة العامة على المبيعات بين التشريع و التطبيق – أ. نصر أبو العباس أحمد / ١٩٩٧

إرادة المتعاقدين في الكيان القانوني الجديد الذى يصبح له كيان قانوني و ذاتى مستقل عن إرادة الشركاء (المتعاقدين) اما في الحالة المعروضة يتضح أن الشركة تتولى دفع نصيب الفندق من صافى إيراد الشباك فالايراد الكلى ملك لشركة الإنتاج و ليس للفندق . ذلك لان:

- الفندق ليس له حق في الإيراد إنما حقه في ذمة الشركة .
- أن الشركة هى المستغل الفعلي للسينما بكافة معداتها و دور العرض فهى المسئولة عن الشق الفني .

و بناء على ذلك لا يعتبر هذا العقد من عقود المشاركة بل هو اقرب إلى عقود الاستغلال أو الإيجار.

ثانيا : ورد بالبند الأول من الجدول رقم (٢) المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ٩١ (خدمات الفنادق و المطاعم السياحية) فمعيار خضوع هذه الخدمات للضريبة هو تأديتها من قبل الفندق و حيث أن مؤدى الخدمة طبقا لهذه الحالة هو شركة الإنتاج السينمائي و ليس الفندق و عليه فلا محل لخضوع هذه الإيرادات للضريبة لانتفاء شرط تأدية الخدمة من قبل الفندق .

ثالثا : خدمة العرض السينمائي ليست من الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرفق للقانون حتى يمكن خضوعها للضريبة العامة على المبيعات .

رابعا : شركة الإنتاج السينمائي ليست من المنشآت السياحية الخاضعة لاحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ (الخاص بتحديد المنشآت الفندقية و السياحية) حتى يمكن إخضاع الإيرادات الناتجة عن تأدية خدمة العرض السينمائي للضريبة العامة على المبيعات و على ذلك فالخدمة الترفيهية التى تقدمها لا محل لخضوعها للضريبة .

و بذلك نرى عدم صحة ما ذهبت إليه المصلحة في إخضاع هذه الإيرادات للضريبة العامة على المبيعات .

بالنسبة للموضوع الخاص بمدى **خضوع مقابل استغلال و ادارة صالات الديسكوتيك** الذى تحصل عليه الفنادق للضريبة على المبيعات يتعين التطرق إلى بنود العقد المحرر بين الفندق و مستغل صالة الديسكو الذى على أساسه تحددت المعاملة الضريبية له .

- تقوم شركة سياحية باستغلال الديسكو من الفندق بمبلغ ......
- قيام الفندق بتوريد المأكولات و المشروبات للصالة على أساس سعر التكلفة مضاف إليها نسب مئوية مقابل التوريد .

- تتولى الشركة تقديم الخدمات لنزلاء الديسكو و تقوم باستخراج فواتير لهم محملة بقيمة و مقابل الخدمة و يضاف عليها ضريبة مبيعات بقيمة ٥٪ .

و قد أسست المصلحة رأيها في خضوع مقابل استغلال و ادارة صالات الديسكوتيك الذى تحصل عليه الفنادق إلى أن كافة الخدمات المؤداه من خلال الفنادق أو المطاعم السياحية تخضع للضريبة بقيمة ٥٪ و منها مقابل الاستغلال .

و نظراً لكثرة المشاكل المثارة بين المصلحة و المسجلين بشأن خضوع مقابل الإيجار للضريبة العامة على المبيعات على أساس أن هذا المقابل ليس من قبيل الخدمات المنصوص عليها فى الجدول رقم ٢ المرافق للقانون ، لذلك قامت المصلحة فى الآونة الأخيرة الى استخدام عبارات و ألفاظ (مقابل الاستغلال) ، (مقابل التشغيل) بدلا من لفظ مقابل الإيجار للحد من هذه المنازعات .

و قد سبق للمصلحة إصدار العديد من التعليمات بخصوص عدم إخضاع مقابل الإيجار للضريبة العامة على المبيعات طالما أن الفندق أو المطعم يتولى تأجير الأماكن أو المحلات لجهات مستقلة مالياً و ادارياً اما اذا كانت من ضمن منشآت الفندق و يتولى إدارتها بمعرفته فتصبح الإيرادات الناتجة خاضعة للضريبة باعتبارها خدمة فندقية . و لكن المصلحة عدلت عن رأيها و قامت بإخضاع مقابل الإيجار (مقابل الاستغلال) الأماكن المجهزة و المعدة لتقديم الخدمة الفندقية للضريبة العامة مثل صالات الديسكو . و نرى عدم اتفاقنا مع ما ذهبت إليه المصلحة بإخضاع مقابل الاستغلال للأسباب التالية :

أولا : ان مقابل الإيجار (مقابل الاستغلال) لا يعد من قبيل الخدمات المنصوص عليها فى الجدول رقم ٢ المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ٩١ سواء تم تحصيله من أماكن تؤدى خدمة فندقية أو لا و قد أكدت ادارة البحوث بالمصلحة هذا الرأى بكتابها المؤرخ ١٩٩٥/١٢/٢ على استفسار شبيهه لهذه الحالة يتضمن الآتى :

ان مقابل تأجير المصنع بمكوناته المادية و المعنوية يعد خارج نطاق الخضوع الضريبي خلال الفترة الايجارية و حتى تاريخ فسخ العقد و ذلك دون الإخلال باستحقاق ضريبة المبيعات على إنتاج المصنع ذاته خلال تلك الفترة .

ثانياً : ان الجهة المنوط لها بتأدية هذه الخدمة هى الجهة المستأجرة لهذه الصالة او لهذا الملهى و بالتالى فهى الملتزمة بتحصيل و توريد الضريبة المستحقة على الخدمات المقدمة لنزلاء الفندق من مأكولات و مشروبات و ...... طالما أنها من المنشآت الفندقية و السياحية .

فلا يعقل أذن ان تلتزم بأداء ضريبة مبيعات على مقابل الاستغلال (مقابل الإيجار) المدفوع للفندق و إلا حدث ازدواج ضريبي نتيجة لفرض الضريبة اكثر من مرة على ذات الخدمة المقدمة للنزلاء .

ثالثاً : اما ما تستند إليه المأمورية من اخضاع حق الاستغلال الخاص بإيجار الديسكوتيك باعتباره أحد الخدمات المصرح بها من وزارة السياحة بتأديتها للفندق فنرى انه لا محل للخلاف مع المصلحة فى هذا الخصوص طالما ان الفندق هو الذى يتولى بمعرفته تأدية هذه الخدمة باعتبارها من ضمن الأنشطة الفندقية و يقوم بسداد الضريبة بواقع ٥٪ على ما يقدم بصالة الديسكو و لكن الخلاف ينحصر فى ان الجهة التى تتولى تأدية هذه الخدمة ليس الفندق و إنما جهة اخرى و لذلك فإن ما يحصل عليه الفندق من مقابل استغلال أو إيجار هذه الأماكن لا يعتبر من ضمن الخدمات الفندقية و بالتالى لا يخضع للضريبة . و على هذا نرى أن ما ذهبت إليه المصلحة فى اخضاع مقابل الاستغلال للضريبة العامة على المبيعات لا يتفق و صحيح القانون .

المشكلة الثانية

مدى خضوع الفنادق و المطاعم السياحية لاحكام المادة ٤٧ فقرة (٢) من القانون بشأن فروق ضريبة المبيعات على رصيد السلعى للبيرة و الكحول و المشروبات الكحولية الواردة بالكشف (أ) المرافق للقرار الجمهوري رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢

نصت المادة (٤٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على أن تسرى أحكام هذا القانون على السلع المبينة في الجدول رقم (١) المرافق و ذلك فيما لا يتعارض مع الاحكام الواردة بهذا الجدول و الاحكـــام الآتية :

١- .... ٢- في حالة إخضاع سلعة للضريبة أو زيادة فئات الضريبة المفروضة على سلعة معينة يلتزم المستوردين و تجار الجملة و نصف الجملة و التجزئة و الموزعون بتقديم بيان إلى المصلحة بالرصيد الموجود لديهم من السلع المشار إليها في اليوم السابق لسريان الضريبة

الجديدة أو المزيده و يكون تقديم هذا البيان خلال خمسة عشر يوما من التاريخ المذكور . و تستحق الضريبة الجديدة أو المزيده عند تقديم هذا البيان و عليهم أداءها للمصلحة خلال المدة التى يحددها رئيسها على الا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ استحقاق الضريبة .

و قد تضمن القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ في المادة (٣)(تسرى الزيادة اعتبارا من ١٩٩٢/٦/٥) منه على زيادة فئات الضريبة على البيرة و الكحول ، المشروبات الكحولية ، الواردة بالبندين(٤) ، (٧) من الجدول رقم (١) المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ . و قد اثبت الواقع العلمى عن وجود اختلاف في الآراء بين المأموريات و الإدارات بالمصلحة لدى تطبيق أحكام الفقرة الثانية من المادة ٤٧ من القانون بشأن تحديد من هو الملتزم بتقديم إقرار المخزون السلعى من السلع التى زيدت فئات الضريبة عليها و ذلك لأن المصلحة ترى أن المنشآت و الفنادق السياحية سواء كانوا مستوردين أو تجار أو موزعي المشروبات الكحولية مخاطبين بأحكام المادة ٤٧ فقرة ٢ من قانون ضريبة المبيعات و عليهم أداء الضريبة . و بناء عليه قامت المصلحة ممثله في بعض المأموريات دون الاخرى بمطالبة المنشآت و الفنادق السياحية لها بفروق الضريبة المستحقة عن المخزون السلعى من المشروبات الكحولية .

و إزاء التضارب في شأن تحديد الملتزم بتقديم الإقرار و سداد الضريبة على المخزون السلعى نرى أن ما ذهبت إليه المصلحة لا يتفق و صحيح القانون للأسباب الآتية :

١- أن المادة الاولى من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ قد حددت الألفاظ و العبارات و التعريفات و منها ما يتعلق بمراحل تطبيق الضريبة فأشارت إلى أن المرحلة الاولى : يكلف فيها المنتج الصناعي و المستورد و مؤدى الخدمة بتحصيل و توريد الضريبة . و يتضح من هذا النص أن هناك تحديدا واضحا بشأن المكلف بتحصيل و توريد الضريبة فمفهوم المنتج الصناعي يختلف عن المستورد عن مؤدى الخدمة و حيث أن المادة (٤٧) من الفقرة (٢) قد ألزمت المستوردين و تجار الجملة و التجزئة فقط دون الجهات التى تؤدى خدمات يصبح بالتالي

الفنادق و المطاعم السياحية غير ملزمة بتقديم بيان عن المخزون السلعى لأنها من الجهات التى تؤدى خدمات فالعبرة في الخضوع بالألفاظ و العبارات الواردة في صلب القانون .

٢- أن السلع التى بحوزة الفنادق و المطاعم السياحية هى بغرض استخدامها الخاص في مزاولة نشاطها الفندقى و ليس بغرض الاتجار .

٣- قيام بعض المأموريات برد لبعض الفنادق قيمة ما تم تحصيله من ضريبة مبيعات عن الرصيد السلعى للبيرة و الكحول الموجود بها .

و إزاء هذا التناقض في تحديد الملتزم بتقديم الإقرار و سداد ضريبة المبيعات على المخزون السلعى و الذى يخل بمبدأ العدالة الضريبية بين جميع المسجلين بخلاف قيام بعض المأموريات بمطالبة الفنادق السياحية بتقديم هذا الإقرار دون البعض الآخر ، فإن الأمر يستلزم من المصلحة إعادة النظر في شأن إخضاع الفنادق و المطاعم السياحية لأحكام المادة (٤٧) من القانون .

المشكلة الثالثة

مدى خضوع فروع المطاعم السياحية التى تزاول أعمالها بالأندية الرياضية و الغير مرخصة سياحياً للضريبة العامة على المبيعات

تقدمت إحدى المشروعات السياحية التى تزاول نشاط إنشاء و ادارة مطاعم للوجبات السريعة و الخفيفة بمذكرة إلى المصلحة تتضمن الآتي :

إنها تعاقدت مع عدد من الأندية الرياضية على تقديم خدمات المطعم من وجبات و مرطبات من خلال أكشاك ملحقة بهذه الأندية .

أن الشركة لم تقم بتحصيل ضريبة مبيعات من أعضاء النادى و ذلك بسبب رفض مجلس ادارة النادى إضافة هذه الضريبة على أسعار البيع للأسباب التالية :

أ- أن وزارة السياحة ترفض منح تراخيص سياحية لمزاولة النشاط للكافيتريات و المطاعم السياحية داخل النوادي و انما يتم ترخيص هذه الفروع من خلال الأحياء التابع لها هذه الأندية و بالتالي فهذه الفروع لا تعتبر من ضمن المنشآت السياحية .

ب- أن أسعار البيع بالنوادى يتم تحديدها و الموافقة عليها من قبل ادارة النادى و بالتالي لا تخضع الأسعار لموافقة وزارة السياحة .

لهذا تطالب الشركة بإعفاء نشاط فروع المطاعم التى تزاول أعمالها بالأندية من الضريبة العامة على المبيعات المستحقة على خدمات المطاعم السياحية .

إلا أن رأى المصلحة انتهى إلى خضوع الخدمات التى تقدمها فروع المطاعم السياحية و التى تزاول أعمالها بالأندية المصرية للضريبة العامة على المبيعات استنادا إلى الآتي :

- اذا كانت الشركة تحمل ترخيصا سياحيا فإن مبيعاتها تخضع للضريبة العامة على المبيعات بواقع ٥٪ آيا كان مكان البيع .
- أن العبرة بنوعية نشاط الشركة الأم .
- أن الخدمات التى تقدمها الفروع تخضع للضريبة العامة على المبيعات باعتبارها امتداد لنشاط المركز الرئيسي .

و نرى عدم خضوع النشاط المشار إليه للضريبة العامة على المبيعات استنادا للأسباب الآتية :

أولاً : أن الفقرة ١ ، ٢ الواردة بالجدول رقم ٢ المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ٩١ قد حددت الخدمات السياحية الخاضعة للضريبة على سبيل الحصر و هى خدمات الفنادق و المطاعم السياحية و خدمات شركات النقل السياحى و جاء القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ بشأن المنشآت الفندقية و السياحية لتحديد ماهية المنشأة السياحية التى تخضع لوزارة السياحة من حيث الرقابة و مزاولة النشاط السياحى بأنها تلك الأماكن المعده أساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كالملاهى و النوادي الليلية ..... و المطاعم التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة (مادة ١ من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣) .

نستخلص مما سبق أن المعيار الأساسي لخضوع المطاعم هى كونها سياحية و بالتالي فالمطاعم الغير مرخصة سياحياً لا تخضع للضريبة العامة على المبيعات و في ضوء ذلك فالفروع التى تزاول أعمالها داخل الأندية لا تخضع للضريبة حتى لو كان المركز الرئيسي مرخص سياحياً نتيجة لأن الخدمات المؤداة داخل هذه الأندية ليست خدمات سياحية و ليس أدل من عدم قيام الإدارة العامة للتراخيص بوزارة السياحة من إصدار أية تراخيص سياحية لهم .

ثانياً : أن الخدمات التى تقدمها هذه الفروع بالأندية الرياضية و غيرها تتم بصورة شبة مستقلة و المشتريات تتم بمعرفتهم و إعداد الوجبات و المشروبات تتم بشكل منفصل تماماً عن المركز الرئيسي و كذا الإدارة و الأشراف إذ لا يعقل أن ينتظر العضو لحين قيام الفرع بالاتصال بالمركز الرئيسي لإحضار الوجبات الغذائية و إنما هذا الأمر يتم داخل الفرع و بناء عليه أصبح المطعم منشأة مستقلة بذاتها تمارس نشاطها داخل النادى و غير مرخصة سياحياً فلا محل أذن لخضوعها للضريبة العامة على المبيعات .

ثالثاً : أن الفقرة "٨" من الجدول رقم (ج) المرافق للقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ تنص على إعفاء المأكولات التى تصنعها و تبيعها المطاعم و المحال الغير السياحية للمستهلك النهائي مباشرة و حيث أن الخدمات التى تقدمها المطاعم داخل الأندية يتم تصنيعها بصورة شبه مستقلة عن المركز الرئيسى و تباع للمستهلك النهائي مباشرة (عضو النادى) و غير مرخصة سياحياً فيتعين إعفاء الخدمات التى تقدمها هذه الفروع .

رابعاً : أن ما تستند إليه المصلحة من أن الخدمات التى تقدمها الفروع تخضع للضريبة على المبيعات لاعتبارها امتداداً لنشاط المركز الرئيسي يخالف الواقع حيث أعفت فروع الشركات التى تقام في المناطق الحرة من الضريبة العامة على المبيعات بالرغم من خضوع المركز الرئيسي للضريبة طالما أن هذا الفرع له ظروف أخرى تختلف عن ظروف المركز الرئيسي .

المشكلة الرابعة

مدى اعتبار إيرادات صالات القمار بالفنادق و الكازينوهات و المطاعم السياحية من قبيل الأنشطة الفندقية الخاضعة للضريبة

تقوم بعض الفنادق بممارسة نشاط القمار من خلال صالات متخصصة لهذا الغرض داخل تلك الفنادق فما مدى إعتبار إيرادات صالات القمار بتلك الفنادق و الكازينوهات و المطاعم السياحية من قبيل الأنشطة الفندقية الخاضعة للضريبة ؟

ترى المصلحة أن نشاط صالات القمار بالفنادق السياحية يعد من ضمن الخدمات الخاضعة لضريبة المبيعات بفئة ٥٪ باعتبارها من الخدمات الفندقية .

الملاحظ أنه لا يوجد خلاف في الرأى بشأن خضوع إيرادات صالات القمار للضريبة على المبيعات نظراً لأن كافة الخدمات المؤداة من خلال الفنادق تخضع للضريبة بقيمة ٥٪ نظراً لورود هذه الخدمات على إطلاقها دون تحديد أو حصر لنوعية هذه الخدمات أما الاختلاف في الرأى فيتمثل في الوعاء الخاضع للضريبة حيث تنقسم الآراء على النحو التالي :

الفريق الأول : يرى أن وعاء الضريبة بالنسبة لإيرادات صالة القمار يتمثل في إجمالي دخول اللعب (إجمالي الفيش) بإعتباره خدمة مقدمة من الفندق تخضع للضريبة .

الفريق الثاني : يرى أن وعاء الضريبة بالنسبة لإيرادات صالة القمار تتمثل في الفرق بين إجمالى دخول اللعب (إجمالي قيمة الفيش) مخصوماً منه إجمالي مدفوع اللعب و يستند هذا الرأى إلى قرار وزير السياحة رقم ٢١ لسنة ١٩٢٦ و الذى يتضمن في مادته التالية :

(تعنى إيرادات العاب القمار المبالغ التى تتبقى للكازينو بعد سداد مكاسب اللاعبين و قبل خصم أعباء التشغيل و المصروفات العامة الإدارية) . و نرى أن العبرة بتحقق الواقعة المنشئة للخدمة الفندقية في صالات القمار و هى هنا بتأدية خدمة اللعب المتمثلة في قيام الفندق بإستبدال فيش اللعب بالقيم المادية المسددة من راغبى اللعب عندها تتحقق الخدمة الفندقية مثلها مثل خدمة الغرف و المطاعم.... و ليس سداد مكاسب اللاعبين حيث أن ضريبة المبيعات ضريبة غير مباشرة يتحمل عبؤها المستفيد من الخدمة و هو جميع اللاعبين بصالة القمار و ليس الفندق و نتيجة لذلك

يصبح وعاء الضريبة هنا هو إجمالي إيرادات صالة القمار (إجمالي الفيش) المسدد من اللاعبين و ليس صافى إيرادات العاب القمار .

هذا و قد أصدرت مصلحة الضرائب على المبيعات تعليمات تنفيذية تهدف إلى تحديد الوعاء الضريبي لحساب الضريبة على صالات القمار و تؤكد أن جميع إدارات الفنادق و المطاعم السياحية خاضعة للضريبة العامة على المبيعات و ذلك إعمالا لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات و تعديلاته ، و ذلك بفئة ٥٪ بحسبان أنها تتحقق من خلال الفندق باعتبارها من الخدمات الفندقية على أن يكون وعاء الضريبة بالنسبة لهذا الإيراد هو ما يحصل عليه الفندق بعد استبعاد قيمة الاتاوة (٥٠٪) المقررة بقرار وزير السياحة رقم ٣١ لسنة ١٩٧٦ .

المشكلة الخامسة

مدى خضوع نشاط تعاقد الفندق مع الفنانين و اعتباره من اعمال الوساطة الفنية الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات

قامت إحدى المأموريات بإخضاع أحد الفنادق لديها للضريبة العامة على المبيعات عن نشاط التعاقد مع الفنانين بإعتباره من خدمات الوساطة الفنية المنصوص عليها بالبند (٧) من الجدول رقم (٢) المرافق للقانون .

إلا انه صدرت تعليمات من الإدارة العامة للبحوث تفيد بعدم اعتبار نشاط تعاقد الفندق مع الفنانين من قبيل اعمال الوساطة الفنية الخاضع للضريبة العامة على المبيعات .

و السؤال الذى يطرح نفسه **هل يمكن إخضاع الفنادق لخدمات الوساطة الفنية المنصوص عليها بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون ؟**

للإجابة عن هذا السؤال يتعين تحديد المقصود بلفظ (وكيل بالعمولة) يعتبر الوكيل بالعمولة تاجراً لانه يتعاقد باسمه الشخصي أمام الغير و أن كان لا يتعاقد لحسابه و هو بذلك يختلف عن الوكيل المأجور الذى يتعاقد باسم غيره أمام الغير و في حدود الأوامر الصادرة له من الموكل و مثال الوكلاء بالعمولة وكلاء الفنانين للمسارح و الحفلات و كل من يقوم بالوساطة في تعاقد الفنانين للمسارح و غيرها ...الخ .و يختلف عن السمسار الذى لا شأن له بمتابعة تنفيذ العقد أو تسليم

الثمن أو تسليم المبيع ذلك لان السمسار ليس وكيلا بالعمولة عن أطراف التعاقد أو إحداهم ....

و حيث أن بعض الفنادق تتعاقد مع الفنانين لحسابها الشخصي و ليس لحساب الغير بهدف تأدية بعض الفقرات الغنائية و الموسيقية داخل صالات المطاعم و الحفلات التي تخضع خدماتها للضريبة العامة على المبيعات وفقاً للفقرة (١) من الجدول رقم (٢) المرافق للقانون و بالتالي لا يعد نشاطها في التعاقد مع الفنانين من قبيل الوساطة الفنية لعدم انطباق شروط الوكالة بالعمولة على هذا النشاط.

اما اذا قامت الفنادق مع بعض الجهات و الأفراد على تأجير قاعة الحفلات على أن يتولى الفندق التعاقد مع الفنانين لحساب هذه الجهات و ليس لحسابه الخاص ففي هذه الحالة تنطبق شروط الوساطة الفنية على هذا الفندق نظراً لقيامه بخدمة الوساطة بين الفنانين و الغير لإقامة حفلات خاصة مما يتعين خضوعه للضريبة العامة عن المبيعات عن خدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة المنصوص عليها بالمسلسل رقم (٧) جدول رقم (٢) المرافق للقانون و ذلك بفئة ٥٪ من قيمة العقد المحرر .

المشكلة السادسة

مدى خضوع إنتاج اصناف الحلوى من عجين التى تقوم بأعدادها الفنادق و المطاعم السياحية لتقديمها بالكافيتريات السياحية للضريبة العامة على المبيعات باعتبارها منتج صناعي و إخضاعها مرة اخرى للضريبة باعتبارها ضمن الخدمات المؤداة ؟

قامت ادارة البحوث بالمصلحة بالرد على هذا الاستفسار :

وفقاً لأحكام القانون ١١ لسنة ١٩٩١ و الجداول المرافقة له فإن ما تقوم به المنشأة من إنتاج لأصناف الحلوى من عجين فإنها تخضع للضريبة بواقع ٥٪ من القيمة سواء تم بيعها للجمهور مباشرة (نظام التيك اواى) أم تم استخدامها داخل المنشأة كجزء من الخدمات السياحية المقدمة بها حيث إنها تعتبر بمثابة المشغولات الداخلية للمنشأة (تطبيقا للمادة ٦ من أحكام القانون) .... كما تندرج ضمن إجمالي قيمة الخدمة السياحية و تخضع للضريبة بواقع ٥٪ بصرف النظر عن سبق خضوع هذه السلعة الداخلة في هذه الخدمة السلعة مصنعة حيث أن وعاء القيمة في هذه الخدمة هو قيمة الفاتورة كما ورد بنص القانون .

إلا أننا نرى أن قيام الفندق أو المطعم السياحى بسداد ضريبة المبيعات المستحقة على هذه السلعة بقيمة ٥٪ بإعتبارها من ضمن الخدمات السياحية المؤداه بمعرفة هذه الجهات لا يجعل مجالاً لفرض الضريبة عند قيام الفندق أو المطعم بتصنيع هذه السلعة إذ لا يجوز تحصيل الضريبة على ذات الوعاء اكثر من مرة حتى لا يحدث ازدواج ضريبي .

و قد أيد هذا الرأى كتاب ادارة البحوث المؤرخ ١٩٩٦/٦/٢٢ الذى تضمن خضوع قيمة الخدمة المؤداه بموجب الفواتير الصادرة من الفندق متضمنة قيمة الحلوى من عجين بفئة ٥٪ و عدم تكرار حساب الضريبة على الحلوى كمنتج مستقل قائم بذاته .

المشكلة السابعة

مدى خضوع العمولات التى تحصل عليها الفنادق و المطاعم السياحية من الغير مقابل قيامهم بتقديم خدمة المراكب و رياضة الغوص لنزلاء الفندق و المطاعم السياحية للضريبة العامة على المبيعات

ثار نزاع بين المصلحة و أحد الفنادق نتيجة لقيام إحدى المأموريات بإخضاع العمولات التى يحصل عليها الفندق من أصحاب المراكب و الوحدات البحرية مقابل قيامهم بتقديم خدمة المراكب و رياضة الغوص لنزلاء الفندق للضريبة العامة على المبيعات .

انه يتعين التفرقة بين ثلاثة حالات :

الحالة الاولى : في حالة قيام الفندق بتأجير المراكب و المنشآت المملوكة له لشركات متخصصة لتقديم هذه الخدمة لنزلاء الفندق مقابل الحصول على عمولة أو إيجار فإن مقابل التأجير الذى يحصل عليه الفندق لا يخضع للضريبة باعتبار أن التأجير ليس من ضمن الخدمات المنصوص عليها في الجدول رقم ٢ المرافق للقانون و لا يعتبر من ضمن الخدمات الفندقية .

الحالة الثانية : في حالة قيام الغير بتقديم خدمة المراكب و رياضة الغوص لنزلاء الفندق من خلال المراكب و الوحدات البحرية المملوكة له مقابل عمولة تدفع للفندق فإن هذه العمولات لا تخضع للضريبة لأنها ليست في مقابل خدمات مؤداه من الفندق للنزلاء و لا تندرج ضمن مسمى النشاط الفندقى . أما بالنسبة للشركة المتخصصة في اعمال الغوص و المنشأة مستقلة عن الفندق أو القرية السياحية فإن أعمالها لا تخضع للضريبة على المبيعات لأنها لا تتمتع بأحكام القانون

رقم ١ لسنة ١٩٧٣ بشأن تحديد المنشآت السياحية حتى و لو كان مقر إدارتها يقع في الفندق أو القرية السياحية .

الحالة الثالثة : في حالة قيام الفندق أو المطعم السياحي بتقديم خدمة المراكب و الغوص بمعرفته من خلال الوحدات البحرية المملوكة له ، فإن ما يحصل عليه من إيراد يخضع للضريبة باعتباره من ضمن الخدمات التي يؤديها الفندق للنزلاء نظراً لورود خدمات الفنادق على إطلاقها دون تحديد أو حصر لنوعية هذه الخدمات .

المشكلة الثامنة

مدى يعتبر تصريح التشغيل المؤقت الصادر لبعض المطاعم من قبل وزارة السياحة مانعاً من موانع التسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات

أسفر التطبيق العملي عن قيام إحدى المطاعم السياحية بالامتناع عن التسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات استناداً إلى إنها تعمل بموجب تصريح تشغيل مؤقت من وزارة السياحة و حيث لم يصدر الترخيص النهائي لها كمنشأة سياحية فهى غير مطالبة بالتسجيل لدى المصلحة

و نرى أن صدور الترخيص المؤقت للمطعم لا يعتبر مانع من موانع التسجيل لدى المصلحة و ذلك للأسباب التالية :

أ- تقوم الإدارة العامة للتراخيص بوزارة السياحة بموافاة مصلحة الضرائب العامة ببدء تشغيل الفندق أو المطعم بهدف تحديد تاريخ سريان الإعفاء الضريبي لمدة الخمس سنوات و التى تبدأ من تاريخ تصريح التشغيل المؤقت باعتبار المطعم أو الفندق من المنشآت السياحية الخاضعة لاحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ .

ب- أن الإدارة العامة للتراخيص بوزارة السياحة لا تستطيع أن تصدر تصريح تشغيل مؤقت للمطعم أو للفندق إلا بعد الحصول على موافقة وزير السياحة طبقا لاحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ و بالتالي فصدور القرار الوزاري يعتبر المنشأة سياحية حتى و لو لم تكن قد بدأت في التشغيل بعد .

لذا فالأسباب التى استند إليها المطعم في عدم التسجيل غير صحيحة و بالتالي يتعين عليه التسجيل لدى المصلحة و تضمين الفواتير الصادرة للعملاء المترددين على المطعم قيمة الضريبة المستحقة شأنه شأن اى مطعم سياحي آخر صادر له الترخيص النهائي .

المشكلة التاسعة

مدى خضوع إيراد الزيارات السياحية المحصلة من الأفواج السياحية للضريبة العامة على المبيعات

لوحظ تعدد المعاملة الضريبية بشأن إخضاع الزيارات السياحية للضريبة العامة على المبيعات . فبعض المأموريات تخضع إيرادات هذه الزيارات للضريبة استناداً إلى الفقرة الاولى من الجدول رقم (٢) المرافق للقانون باعتبارها من ضمن خدمات الفنادق و المطاعم السياحية المقدمة للأفواج السياحية و البعض الآخر من المأموريات لم يتطرق إلى إخضاع هذه الخدمات للضريبة استناداً أنها ليست خدمة فندقية .

و نرى نظراً لورود خدمات الفنادق و المطاعم السياحية على إطلاقها دون تحديد أو حصر لنوعية هذه الخدمات فإن كافة الخدمات المؤداة من خلال هذه الفنادق و المطاعم سواء كانت مراكب متنقلة أو ثابتة تخضع للضريبة بواقع ٥ ٪ من قيمة الخدمة المؤداة . و نظراً لانه في اغلب الأحوال تقوم البواخر النيلية بتقديم خدمة الزيارات السياحية لروادها فبالتالى يتعين إخضاع الإيرادات المحصلة من الأفواج السياحية للضريبة العامة على المبيعات مقابل تأدية هذه الخدمات لهم و ذلك طالما أن الفندق أو المطعم السياحى (البواخر النيلية) هى مؤدية هذه الخدمة.

المشكلة العاشرة

المطالب بسداد الضريبة العامة على المبيعات . مالك أم مدير الفندق

صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات عام ١٩٩١ محددا موقف الخدمات الفندقية من الضريبة ، حيث جاء بنص المادة (٢) منه فقرة (٢) " و تفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم ٢ المرافق للقانون " ، و لقد جاء بالبند رقم ١ بالجدول رقم ٢ المشار إليه بالقانون ،

خدمات الفنادق و المطاعم السياحية ، و عليه فان القانون الزم أصحاب الفنادق بتوريد الضريبة لمصلحة الضرائب على المبيعات شهريا .

إن للفنادق طبيعة خاصة ، و هى قيام أصحاب و ملاك الفنادق السياحية بتكليف شركات خاصة للقيام بإدارة الفنادق نظرا للخبرة المتوافرة لدى شركات الإدارة و ذلك بموجب عقد بين المالك و الشركة المديرة ، يقوم بموجبه المدير بتقديم الخدمة للنزلاء و تحصيل الإيراد الناتج عن الخدمات المؤداة مقابل حصول الشركة المديرة على جزء من الإيرادات المحققة ، كما يكلف المدير من قبل المالك للفندق بموجب عقد الإدارة في تحصيل و توريد ضريبة المبيعات المستحقة على كامل قيمة الخدمات المؤداة قبل عملية توزيع الإيراد بين المالك و شركة الإدارة ، و تقوم مصلحة الضرائب على المبيعات منذ صدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بمراجعة سجلات و دفاتر الفنادق السياحية للتحقق من توريد الضريبة المستحقة بالكامل ، و في حالة أية فروق يتم مطالبة الفنادق بسدادها و الضريبة الإضافية عليها .

و أخيرا ظهر وضع جديد تمثل في قيام مصلحة الضرائب على المبيعات بمطالبة أصحاب و ملاك الفنادق السياحية باستقطاع ما قيمته ١٠٪ من الإيراد الموزع "نصيب المالك" و توريده للمصلحة تحت مسمى ضريبة مبيعات على خدمات تشغيل للغير .

أن ظهور هذه المشكلة جعلت إيرادات الفنادق أمام ازدواجية ثلاثية لضريبة المبيعات على إيرادات واحدة للأسباب الآتية :-

١- عدم خصم الضريبة على مدخلات الخدمة الفندقية .

٢- وعاء الخدمة الفندقية يخضع للضريبة بكاملة بفئة ٥٪ لنص القانون بما فيها الضريبة المحملة بها المشتريات .

٣- مطالبة الشركات المالكة بضريبة جديدة على حصتها من مقابل الخدمات المؤداه في الفندق و السابق سداد ضريبة عليها بفئة ٥٪ ، تطالبها المصلحة بسداد ضريبة عليها بفئة ١٠٪ رغم أن الخدمة واحدة .

و نرى أن هذه المشكلة في حالة إصرار مصلحة الضرائب على المبيعات على موقفها سيكون لها تأثير كبير على نشاط المنشآت الفندقية و نأمل أن تتريث المصلحة و تعيد دراسة هذا الموقف و تعدل عنه بما يخدم الاقتصاد القومي .

الباب الرابع : القوانين و القرارات و التعليمات الخاصة بالمنشآت الفندقية



الفصل الأول : القوانين و القرارات الوزارية

المبحث الأول : القوانين

١- قانـــون رقـــم ١ لسنــــة ١٩٧٣*
في شـأن المنشآت الفـندقية و السياحية

قـــــرر مجلس الشعب القانون الآتي نصه :

الفصل الأول – تحديد المنشآت الفندقية و السياحية

مادة ١– تسرى أحكام هذا القانون على المنشآت الفندقية و السياحية ، و تعتبر منشأة فندقية في تطبيق أحكام هذا القانون الفنادق و البنسيونات و القرى السياحية و الفنادق العائمة و البواخر السياحية ، و ما إليها من الأماكن المعدة لإقامة السياح ، و كذا الاستراحات و البيوت و الشقق المفروشة التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة .

و تعتبر منشأة سياحية في تطبيق أحكام القانون الأماكن المعدة أساسا لأستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كالملاهى و النوادي الليلية و الكازينوهات و الحانات و المطاعم ، و التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة ، كذلك تعتبر منشأة سياجية وسائل النقل المخصصة لنقل السياح في رحلات برية أو نيلية أو بحرية و التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة .

مادة ٢– لا يجوز إنشاء أو إقامة المنشآت الفندقية و السياحية أو استغلالها أو إدارتها إلا بترخيص من وزارة السياحة طبقا للشروط و الإجراءات التى يصدر بها قرار من وزير السياحة و تؤول إلى وزارة السياحة الاختصاصات المنصوص عليها في القانون رقم ٣٧١ لسنة ١٩٥٦ في شأن المحال العامة و القانون رقم ٣٧٢ لسنة ١٩٥٦ في شأن الملاهى بالنسبة إلى تلك المنشآت ، و مع ذلك تحدد الشروط و المواصفات الهندسية و الإنشائية التى يجب توافرها في المنشآت المذكورة بقرار من وزير الإسكان و التشييد بعد موافقة وزير السياحة .

كما تحدد شروط و مواصفات الفنادق العائمة و البواخر السياحية بقرار من وزير النقل بعد موافقة وزير السياحة .

---

* (نشر بعدد الجريدة الرسمية رقم ٩ بتاريخ أول مارس ١٩٧٣)

مادة ٣ - لا يجوز مزاولة العاب القمار في المنشآت الفندقية و السياحية إلا لغير المصريين و بقرار من وزير السياحة ، و يحدد القرار المنشآت الفندقية و السياحية التى يجوز لغير المصريين مزاولة ألعاب القمار فيها و شروطها و الاتاوة التى تستحق عليها بما لا يجاوز نصف إيرادات العاب القمار على أن يقتصر دخول الأماكن التى تزاول فيها تلك الألعاب على غير المصريين و أن يكون التعامل فيها بالعملات الأجنبية التى يصدر بتحديدها قرار من وزير الاقتصاد و التجارة الخارجية .

مادة ٤ - لا يجوز للمنشآت الفندقية و السياحية أن تتخذ أسماء أو أوصافا أو عناوين غير ما هو مبين في الترخيص الصادر لها من وزارة السياحة .

الفصل الثاني - الإعفاءات الضريبية و الجمركية

مادة ٥ -* مع عدم الإخلال بأحكام القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١ في شأن استثمار المال العربى و المناطق الحرة ، و الإعفاءات المقررة به و بأية إعفاءات ضريبية مقررة في أى قانون آخر ، تعفى المنشآت الفندقية و السياحية من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية على أى منها ، و ذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بهذا القانون .

و في جميع الأحوال لا يجوز للمجالس المحلية فرض أية ضرائب أو رسوم على المنشآت الفندقية أو السياحية إلا بعد موافقة وزير السياحة .

مادة ٥ مكررا - ** مع عدم الإخلال بأحكام قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ أو بأية إعفاءات ضريبية مقررة في قانون آخر ، يكون الإعفاء من الضرائب المنصوص عليها في المادة السابقة لمدة عشر سنوات بالنسبة للمنشآت الفندقية و السياحية التى تقام في المناطق النائية ، و يصدر بتحديد تلك المناطق قرار من رئيس مجلس الوزراء .

مادة ٦ - يعفى ما يستورد من الفنادق العائمة و البواخر السياحية من الضرائب و الرسوم الجمركية كما تعفى من هذه الضرائب و الرسوم المستلزمات التى تستورد لبناء أو تجهيز

---

* ألغيت بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ فى ١٩٩٧/٥/١٢

** أضيفت بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ الصادر فى ١٩٩٣/٤/٢ ثم ألغيت بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ الصادر فى ١٩٩٧/٥/١٢ .

أو تجديد المنشآت الفندقية أو السياحية ، و يصدر بالإعفاء قرار من وزير الخزانة بناء على اقتراح وزير السياحة .

و لا يجوز التصرف في الأشياء المستوردة طبقا للفقرة السابقة إلا بموافقة وزير السياحة .

الفصل الثالث – نظام العاملين

مادة ٧- يحدد وزير السياحة بقرار منه الشروط الواجب توافرها في العاملين بالمنشآت الفندقية أو السياحية بالإضافة إلى تلك الواردة في قانون العمل أو في قانون نظام العاملين بالقطاع العام ، كما يحدد نظام العمل في تلك المنشآت .

الفصل الرابع – تنظيم العلاقة بين العملاء و مستغلي المنشآت الفندقية و السياحية

مادة ٨- يحدد وزير السياحة بقرار منه الالتزامات الأساسية التى يجب على مستغلى المنشآت الفندقية أو السياحية اتباعها في علاقتهم بالنزلاء أو المترددين على المنشأة .كما يحدد قواعد و نظام أولوية حجز الغرف و الاقامة بالمنشآت الفندقية بالنسبة لكل المنشآت أو بعضها .

و يجب على مستغل كل منشأة فندقية أو سياحية إخطار وزارة السياحة بأسم المسئول عن إدارة المنشأة و بأى تغيير يطرأ في هذا الشأن فور وقوعه .

مادة ٩- لا يجوز للمسئولين عن ادارة المنشآت الفندقية عند قيامهم بتسجيل أسماء النزلاء الأجانب لدى الجهات المختصة طبقا للقوانين الخاصة بذلك أن يحصلوا على أى مقابل عن قيامهم بهذا التسجيل .

مادة ١٠ – لا يجوز مطالبة النزيل بمقابل يزيد على الأسعار المقررة طبقا لهذا القانون كما لا يجوز الامتناع عن تقديم الخدمة للنزيل بتلك الأسعار .

الفصل الخامس – تحديد الأسعار و تصنيف المنشآت و الرقابة عليها

مادة ١١ – تقسم المنشآت الفندقية و السياحية إلى درجات ، و يتم تصنيفها في الدرجة المناسبة طبقا للقواعد التى يحددها وزير السياحة .

مادة ١٢- يحدد وزير السياحة أسعار الاقامة و رسم الدخول و الارتياد و أسعار الوجبات و المأكولات و المشروبات و غيرها من الخدمات التى تقدمها المنشأة و ذلك دون التقيد بأحكام قوانين التموين و التسعير الجبري و تحديد الأرباح .

و يتم تحديد الأسعار المشار إليها بناء على طلب كتابى من مستغل المنشأة أو المسئول عن إدارتها و يتضمن مقترحاته في هذا الشأن ، و يقدم الطلب إلى الوزارة قبل مزاولة المنشأة نشاطها ، و يجب إخطار صاحب الشأن بقرار الوزير خلال شهر من تاريخ تقديم الطلب .

مادة ١٣- لمقدم الطلب الاعتراض على قرار التصنيف و تحديد الأسعار خلال خمسة عشر يوما من تاريخ إخطاره به بعد أداء رسم قدره خمسة جنيهات .

و تفصل في الاعتراض لجنة تشكل بقرار من وزير السياحة على أن تضم عضوين من مستغلى المنشآت الفندقية و السياحية أو المسئولين عن إدارتها .

و على اللجنة البت في الاعتراض خلال ثلاثين يوما من تاريخ وروده ، و لا يكون قرار اللجنة نافذا إلا بعد اعتماده من وزير السياحة .

و لا يترتب على الاعتراض وقف العمل بالقرار المعترض عليه ، فإذا انقضى الميعاد المشار إليه دون صدور قرار اللجنة اعتبر التصنيف و الأسعار التى طلبها المعترض نافذة إلى أن يصدر القرار بالبت في الاعتراض على الوجه المتقدم .

مادة ١٤- لمستغلى المنشآت الفندقية و السياحية و المسئولين عن إدارتها أن يطلبوا خلال شهر مارس من كل عام إعادة النظر في درجة المنشأة و في الأسعار المحددة و ذلك وفقا للإجراءات التى يحددها وزير السياحة بقرار منه و لوزير السياحة إجراء هذا التعديل في أى وقت اذا قامت أسباب جدية توجبه .

الفصل السادس – التزامات المنشآت قبل الوزارة

مادة ١٥- على مستغلى المنشآت الفندقية و السياحية و المسئولين عن إدارتها وضع العلامة المميزة لدرجة المنشأة في مكان ظاهر و بالشكل الذى يحدده وزير السياحة بقرار منه .

و عليهم الإعلان عن الأسعار المحددة للمنشأة في مكان ظاهر بقوائم واضحة باللغة العربية و أحدى اللغتين الإنجليزية أو الفرنسية و تكون هذه القوائم مختومة بخاتم وزارة السياحة ، و يجب بالنسبة للمنشآت الفندقية وضع القوائم في الغرف و في قسم استقبال النزلاء .

مادة ١٦- على مستغلى المنشآت الفندقية أو المسئولين عن إدارتها إخطار وزارة السياحة في الأسبوع الأول من كل شهر بكتاب مسجل مصحوب بعلم الوصول ببيان عن النزلاء في الشهر السابق ، و يجب أن يكون البيان مطابقا للكشوف اليومية الواجب ارسالها إلى قسم الشرطة الذى تقع المنشأة في دائرته ، كما يجب أن يشتمل هذا الأخطار على جميع البيانات المنصوص عليها في المادة (٢٨) من القانون رقم ٣٧١ لسنة ١٩٥٦ في شأن المحال العامة ، كما يجب أن يتضمن مجموع الليالى التى أقامها كل نزيل من السياح و الجهات المغادر إليها .

مادة ١٧- على الأشخاص المشار إليهم في المادة السابقة أن يمسكوا دفترا مسلسل الصفحات تقيد فيه طلبات حجز الغرف و تكون كل صفحة من صفحاته مختومة بخاتم وزارة السياحة و يحدد وزير السياحة بقرار منه نموذج الدفتر وصفحاته و اجراءات امساكه .

مادة ١٨- على الأشخاص المشار إليهم في المادة (١٦) إثبات عدد الأسرة الخالية و المشغولة و التى يتم حجزها في لوحة تعلق في مكان ظاهر بقسم استقبال النزلاء .

كما يجب أن يعلق بقسم استقبال النزلاء و في داخل كل غرفة ملخص باللغة العربية و إحدى اللغتين الإنجليزية أو الفرنسية للقواعد الخاصة بحجز الغرف و الإقامة و أولويات طلبات الحجز و يحدد وزير السياحة بقرار منه نموذج هذا الملخص .

مادة ١٩- على مستغلى المنشآت الفندقية و السياحية و المسئولين عن إدارتها مراعاة صحة البيانات الواجب إثباتها في الدفاتر و الإيصالات و غيرها من المستندات الخاصة بعملهم .

و عليهم أن يقدموا جميع البيانات المتعلقة بذلك بمجرد طلبها إلى الجهة التى يحددها وزير السياحة بقرار منه .

و لا يجوز لهم الامتناع عن تقديم أية بيانات لمفتش الضبط القضائي أو أن يحولوا دون قيامهم بمهام عملهم على الوجه الاكمل .

مادة ٢٠- لوزير السياحة بقرار مسبب إلغاء الترخيص باستغلال و ادارة أية منشأة فندقية أو سياحية اذا ثبت مخالفتها لقواعد الآداب العامة أو أتت أعمالا تضر بسمعة البلاد و أمنها .

الفصل السابع - العقوبات

مادة ٢١ - يعاقب كل من يخالف أحكام المادتين (٢ ، ٣) من هذا القانون بالحبس مدة لا تجاوز ستة أشهر و بغرامة لا تجاوز خمسمائة جنية أو بإحدى هاتين العقوبتين ، و ذلك فضلا عن الحكم بغلق المنشأة و يجوز لوزير السياحة في هذه الحالة غلق المنشأة إداريا بصفة مؤقتة إلى أن يصدر الحكم .

مادة ٢٢- كل من استخدم الأشياء المستوردة طبقا للمادة السادسة من هذا القانون أو تصرف فيها بغير موافقة وزير السياحة ، يعاقب بغرامة تعادل مثلى الضرائب و الرسوم التى أعفيت منها عند استيرادها ، فضلا عن جواز الحكم بمصادرة تلك الأشياء .

مادة ٢٣- يعاقب كل من يخالف أحكام المواد ، ٤ ، ٨ ، ٩ ، ١٠ ، ١٢ ، ١٥، ١٦ ، ١٧ ، ١٨ ، ١٩ بغرامة لا تقل عن عشرين جنيها و لا تجاوز مائتى جنية .

الفصل الثامن - أحكام ختامية

مادة ٢٤ - على مستغلى المنشآت الفندقية و السياحية أو المسئولين عن إدارتها تعديل أوضاعها بما يتفق مع أحكام هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ صدور قرار وزير السياحة بالإجراءات المنظمة لذلك .

مادة ٢٥- يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون .

مادة ٢٦- يصدر وزير السياحة القرارات اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون .

مادة ٢٧- ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ، و يعمل به من تاريخ نشره .

٢- قانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٩٣ *
بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣
في شأن المنشآت الفندقية و السياحية

مادة ١ – يضاف إلى القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية ، مادة جديدة برقم ٥ مكررا ، نصها كالآتي :

مادة ٥ مكررا – مع عدم الإخلال بأحكام قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ أو بأية إعفاءات ضريبية مقررة في قانون آخر ، يكون الإعفاء من الضرائب المنصوص عليها في المادة السابقة لمدة عشر سنوات بالنسبة للمنشآت الفندقية و السياحية التى تقام في المناطق النائية ، و يصدر بتحديد تلك المناطق قرار من رئيس مجلس الوزراء .

مادة ٢– يسرى حكم المادة السابقة على المنشآت الفندقية و السياحية التى أعفيت وفقا للمادة (٥) من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ ، المشار إليه ، و يكون الإعفاء مقصورا على المدة المتممة للعشر سنوات ، و تحسب اعتبارا من تاريخ العمل بهذا القانون .

مادة ٣ – ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ، و يعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره .

---

* نشر بعدد الجريدة الرسمية رقم ١٣ الصادر في ١٩٩٣/٤/١

٣- قانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧*
بإصدار قانون ضمانات و حوافز الاستثمار

قرر مجلس الشعب القانون الآتي نصه :

(المادة الأولى)

يعمل بأحكام القانون المرافق في شأن ضمانات و حوافز الاستثمار.

(المادة الثانية)

مع مراعاة حكم المادة (١٨)من القانون المرافق لا تخل أحكامه بالمزايا و الإعفاءات الضريبية و غيرها من الضمانات و الحوافز المقررة للشركات و المنشآت القائمة وقت العمل به ، و تظل هذه الشركات و المنشآت محتفظة بتلك المزايا و الإعفاءات و الضمانات و الحوافز إلى أن تنتهي المدد الخاصة به ، و ذلك طبقا للتشريعات و الاتفاقيات المستمدة منها .

(المادة الثالثة)

تحل الجهة الإدارية المختصة بتنفيذ أحكام القانون المرافق محل الهيئة العامة للاستثمار و مجلس إدارتها و رئيس جهازها التنفيذي ، و يصدر بتحديد تلك الجهة و بيان اختصاصها و تنظيم عملها و وضع اللوائح المتعلقة بنظم العاملين بها دون التقيد بالنظم الحكومية قرار من رئيس الجمهورية و إلى أن يصدر هذا القرار تعتبر الهيئة العامة للاستثمار هى الجهة الإدارية المختصة في حكم القانون المرافق ، و يستمر العمل بالقواعد المنظمة لشئون العاملين بهذه الهيئة .

(المادة الرابعة)

مع عدم الإخلال بأحكام المادة السابقة ، يلغى قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ ، عدا الفقرة الثالثة من المادة (٢٠) من القانون سالف الذكر ، كما تلغى المادتان (٥ ، ٥ مكررا) من القانون ١ لسنة ١٩٧٣ فى شأن المنشآت الفندقية و السياحية

---

* نشر بعدد الجريدة الرسمية رقم ١٩ مكرر بتاريخ ١٩٩٧/٥/١١

و المواد (٢١ و ٢٤ و ٢٥) من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ في شأن المجتمعات العمرانية الجديدة و المادة (٣٠) من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ في شأن التأجير التمويلى ، كما يلغى كل حكم أخر يخالف أحكام القانون المرافق .

(المادة الخامسة)

يصدر رئيس مجلس الوزراء اللائحة التنفيذية للقانون المرافق خلال ثلاثة أشهر من تاريخ العمل به ، و إلى أن تصدر هذه اللائحة يستمر العمل باللوائح و القرارات القائمة في تاريخ العمل بهذا القانون فيما لا يتعارض مع أحكامه .

(المادة السادسة)

ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ، و يعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره .

قانون ضمانات و حوافز الاستثمار

الباب الأول : أحكام عامة

مادة ١ -تسرى أحكام هذا القانون على جميع الشركات و المنشآت ، أيا كان النظام القانوني الخاضعة له ، التى تنشأ بعد تاريخ العمل به ، لمزاولة نشاطها في أى من المجالات الآتية :

- استصلاح و استزراع الأراضى البور و الصحراوية أو إحداهما .
- الإنتاج الحيواني و الداجنى و السمكى .
- الصناعة و التعدين .
- الفنادق و الموتيلات و الشقق الفندقية و القرى السياحية و النقل السياحى .
- النقل المبرد للبضائع و الثلاجات الخاصة بحفظ الحاصلات الزراعية و المنتجات الصناعية و المواد الغذائية و محطات الحاويات و صوامع الغلال .
- النقل الجوى و الخدمات المرتبطه به بطريق مباشر .
- النقل البحري لأعالى البحار .

- الخدمات البترولية المساندة لعمليات الحفر و الاستكشاف و نقل و توصيل الغاز .
- الإسكان الذى يؤجر وحداته بالكامل خالية لأغراض السكن غير الإدارى .
- البنية الأساسية من مياه شرب و صرف و كهرباء و طرق و اتصالات .
- المستشفيات و المراكز الطبية و العلاجية التى تقدم ١٠٪ من طاقتها بالمجان .
- التـــأجـــير الـــتـــمـويـلى .
- ضمان الاكتتاب في الأوراق المالية .
- رأس المـــــال الـــمـــخـاطر .
- إنتـــاج برامج و أنـــظـــمة الحاسبات الآلية .
- المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية .

و يجوز لمجلس الوزراء إضافة مجالات أخرى تتطلبها حاجة البلاد . و تحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون شروط و حدود المجالات المشار إليها .

مادة ٢- يكون تمتع الشركات و المنشآت ذات الأغراض و الأنشطة المتعددة بضمانات و حوافز الاستثمار ، بما في ذلك إعفاءات ضريبية ، مقصورا على نشاطها الخاص المجالات المحددة في المادة السابقة و تلك التى يضيفها مجلس الوزراء .

مادة ٣- لا تخل أحكام هذا القانون بأية مزايا أو إعفاءات ضريبية أو غيرها من ضمانات و حوافز أفضل بتشريعات أخرى أو اتفاقيات .

مادة ٤- تتولى الجهة الإدارية المختصة مراجعة عقود تأسيس الشركات و أنظمتها الأساسية ، و يذكر في بيانات عقود التأسيس و الأنظمة أسماء الأطراف المتعاقدة و الشكل القانوني للشركة و اسمها و موضوع نشاطها و مدتها و رأسمالها و نسب مشاركة الأطراف المصرية و غير المصرية و وسائل الاكتتاب فيها و حقوق و التزامات الشركاء و تعد العقود الابتدائية و الأنظمة الأساسية لشركات المساهمة أو التوصية بالأسهم أو الشركات ذات المسئولية المحدودة وفقا للنماذج التى يصدر بها قرار من رئيس مجلس الوزراء .و يتعين التصديق على توقيعات الشركاء على عقود الشركات أيا كان شكلها القانوني مقابل رسم تصديق مقداره ربع في المائة من قيمة رأس المال المدفوع بحد أقصى مقداره خمسمائة جنية أو ما يعادلها من النقد الأجنبى بحسب الأحوال سواء

تم التصديق في مصر أو لدى السلطات المصرية في الخارج . و يصدر الترخيص بتأسيس الشركات التى تنشأ وفقا لأحكام القانون و تتمتع بمزاياه ، قرار من الجهة الإدارية المختصة ، و يكون لهذه الشركات الشخصية الاعتبارية اعتبارا من تاريخ قيدها في السجل التجاري ، و يتم نشر النظام الأساسي للشركة و عقد تأسيسها وفقا للقواعد و الإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون . و تسرى الاحكام المتقدمة على كل تعديل في نظام الشركة .

مادة ٥- تتولى الجهة الإدارية التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون تخصيص الأراضي المملوكة للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة و اللازمة للشركات و المنشآت و إبرام العقود الخاصة بها بالنيابة عن الجهات المعنية ، و تلتزم هذه الجهات بموافاة تلك الجهة بجميع الخرائط و البيانات الخاصة بالأراضى المتاحة لديها لهذا الغرض و بشروط و قواعد التعاقد بشأنها كما تتولى هذه الجهة الحصول من الجهات المعنية ، بالنيابة عن أصحاب الشركات و المنشآت ، على جميع التراخيص اللازمة لإنشائها و إدارتها و تشغيلها .

مادة ٦- يكون طلب رفع الدعوى الجنائية في الجرائم المنصوص عليها في المواد ١٢٤ من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٩٣ و ١٩١ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ و ٤٥ من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ و ٩ من القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٩٤ بتنظيم التعامل بالنقد الأجنبي ، بعد أخذ رأى الجهة الإدارية المختصة إذا كان المتهم بإرتكاب الجريمة تابعا لإحدى الشركات أو المنشآت الخاضعة لأحكام هذا القانون و يتعين على الجهة الإدارية المختصة إبداء رأيها في هذا الشأن خلال خمسة عشر يوما من تاريخ ورود كتاب استطلاع الرأى إليها ، و إلا جاز طلب رفع الدعـــوى .

مادة ٧- يجوز تسوية منازعات الاستثمار المتعلقة بتنفيذ أحكام هذا القانون بالطريقة التى يتم الاتفاق عليها مع المستثمر ، كما يجوز الاتفاق بين الأطراف المعنية على تسوية هذه المنازعات في إطار الاتفاقيات السارية بين جمهورية مصر العربية و دولة المستثمر أو في إطار الاتفاقية الخاصة بتسوية المنازعات الناشئة عن الاستثمارات بين الدول و بين رعايا الدول الأخرى التى انضمت إليها جمهورية مصر العربية بالقانون رقم ٩٠ لسنة ١٩٧١ ، و ذلك بالشروط و الأوضاع

و في الأحوال التى تسرى فيها تلك الاتفاقيات ، أو وفقا لأحكام قانون التحكيم في المواد المدنية و التجارية الصادر بالقانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ ، كما يجوز الأتفاق على تسوية المنازعات المشار إليها بطريق التحكيم أمام مركز القاهرة الإقليمي للتحكيم التجاري الدولي .

الباب الثاني : ضمانات الاستثمار

مادة ٨ – لا يجوزتأميم الشركات و المنشآت ، أو مصادرتها .

مادة ٩ – لا يجوز بالطريق الإدارى فرض الحراسة على الشركات و المنشآت أو الحجز على أموالها أو الاستيلاء أو التحفظ عليها أو تجميدها أو مصادرتها .

مادة ١٠ – لا يجوز لأية جهة إدارية التدخل في تسعير منتجات الشركات و المنشآت ، أو تحديد ربحها .

مادة ١١ – لا يجوز لأية جهة إدارية إلغاء أو إيقاف الترخيص بالانتفاع بالعقارات التى رخص بالانتفاع بها للشركة أو المنشأة ، كلها أو بعضها ، إلا في حالة مخالفة شروط الترخيص .

و يصدر قرار الإلغاء أو الإيقاف من رئيس مجلس الوزراء بناء على عرض الجهة الإدارية المختصة ، و لصاحب الشأن الطعن في هذا القرار أمام محكمة القضاء الإدارى خلال ثلاثين يوما من تاريخ إعلانه أو العلم به .

مادة ١٢ – يكون للشركات و المنشآت الحق في تملك أراضى البناء و العقارات المبنية اللازمة لمباشرة نشاطها و التوسع فيه ، أيا كانت جنسية الشركاء أو محال إقامتهم أو نسب مشاركتهم .

مادة ١٣ – مع عدم الإخلال بأحكام القوانين و اللوائح و القرارات المنظمة للاستيراد للشركات و المنشآت أن تستورد بذاتها أو عن طريق الغير ما تحتاج إليه في إنشائها أو التوسع فيها أو تشغيلها من مستلزمات إنتاج و مواد و آلات و معدات و قطع غيار و وسائل مناسبة لطبيعة نشاطها و ذلك دون حاجة لقيدها في سجل المستوردين .كما يكون للشركات و المنشآت أن تصدر منتجاتها بالذات أو بالوساطة دون ترخيص و بغير حاجة لقيدها في سجل المصدرين .

مادة ١٤ – لا تخضع شركات المساهمة أو التوصية بالأسهم أو ذات المسؤلية المحدودة التى يقتصر نشاطها على المجالات المشار إليها في المادة (١) من هذا القانون ، لأحكام المواد (١٧ ، ١٨ ، ١٩ ، ٤١) و الفقرتين الأولى و الرابعة من المادة (٧٧) و المواد (٨٣ و ٩٢ و ٩٣) من قانون شركات

المساهمة و شركات التوصية بالأسهم و الشركات ذات المسئولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .و يجوز تداول حصص التأسيس و الأسهم خلال السنتين الماليتين الأوليين للشركة بموافقة رئيس مجلس الوزراء أو من يفوضه . و تحل الجهة الإدارية المختصة محل مصلحة الشركات في تطبيق أحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المشار إليه و لائحته التنفيذية ، و ذلك بالنسبة للشركات السالف الإشارة إليها .و لا تخضع شركات المساهمة لأحكام القانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٧٣ بشأن تحديد شروط و إجراءات انتخاب ممثلي العمال في مجالس إدارة وحدات القطاع العام و الشركات المساهمة و الجمعيات و المؤسسات الخاصة، و يبين نظام الشركة طريقة اشتراك العاملين في إدارتها و ذلك على النحو الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

مادة ١٥- تستثنى الشركات المساهمة من تطبيق أحكام القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٥٨ في شأن التعيين في وظائف الشركات المساهمة و المؤسسات العامة ، و المادة ٢٤ من قانون العمل الصادر بالقانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٨١ .

الباب الثالث : حوافز الاستثمار

الفصل الأول : الإعفاءات الضريبية

مادة ١٦- تعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري و الصناعي ، أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال ، أرباح الشركات و المنشآت و أنصبة الشركاء فيها ، و ذلك لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط .و يكون الإعفاء لمدة عشر سنوات بالنسبة للشركات و المنشآت التى تقام داخل المناطق الصناعية الجديدة و المجتمعات العمرانية الجديدة و المناطق النائية التى يصدر بتحديدها قرار من رئيس مجلس الوزراء ، و كذلك المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية .

مادة ١٧- تعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري و الصناعي ، أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال ، أرباح الشركات و المنشآت التى تمارس نشاطها خارج الوادي القديم و كذا أنصبة الشركاء فيها ، يستوي في ذلك أن تكون منشأة خارج هذا الوادي أو منقولة منه و ذلك لمدة عشرين سنة تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط . و يصدر بتحديد المناطق التى يسرى عليها هذا النص قرار من مجلس الوزراء .

مادة ١٨ – تستكمل الشركات و المنشآت و المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية القائمة في تاريخ العمل بهذا القانون و التى تزاول نشاطها في المجالات المشار إليها في المادة (١) من هذا القانون ، مدد الإعفاء المنصوص عليها في المادتين السابقتين إذا كانت مدد الإعفاء المقررة لها لم تنته في ذلك التاريخ .

مادة ١٩– في تطبيق أحكام المواد السابقة تشمل السنة الأولى للإعفاء المدة من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال حتى نهاية السنة المالية التالية لذلك . و على الشركة أو المنشأة إخطار الجهة الإدارية المختصة بتاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط خلال شهر من ذلك التاريخ .

مادة ٢٠– تعفى من ضريبة الدمغة و من رسوم التوثيق و الشهر عقود تأسيس الشركات و المنشآت و عقود القرض و الرهن المرتبطة لأعمالها ، و ذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ القيد في السجل التجاري . كما تعفى من الضريبة و الرسوم المشار إليها عقود تسجيل الأراضي اللازمة لإقامة الشركات و المنشآت .

مادة ٢١– يعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع تحدد بسعر البنك المركزي المصري للإقراض و الخصم عن سنة المحاسبة ، و ذلك بشرط أن تكون الشركة من الشركات المساهمة و أن تكون أسهمها مقيدة بأحدى بورصات الأوراق المالية .

مادة ٢٢– تعفى من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة عوائد السندات و صكوك التمويل و الأوراق المالية الأخرى المماثلة التى تصدرها الشركات المساهمة بشرط أن تطرح في اكتتاب عام و أن تكون مقيدة بإحدى بورصات الأوراق المالية .

مادة ٢٣– تسرى على الشركات و المنشآت أحكام المادة ٤ من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادر بالقانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦ الخاصة بتحصيل ضريبة جمركية بفئة موحدة مقدارها ٥٪ من القيمة ، و ذلك على جميع ما تستورده من آلات و معدات و أجهزة لازمة لإنشائها .

مادة ٢٤–تعفى الأرباح الناتجة من اندماج الشركات أو تقسيمها أو تغيير شكلها القانوني من الضرائب و الرسوم التى تستحق بسبب الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني .

مادة ٢٥– تتمتع الشركات و المنشآت الدامجة و المندمجة و الشركات و المنشآت التى يتم تقسيمها أو تغيير شكلها القانوني بالإعفاءات المقررة لها قبل الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني

إلى أن تنتهي مدد الإعفاء الخاصة بها ، و لا يترتب على الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني أية إعفاءات ضريبية جديدة .

مادة ٢٦- يعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري و الصناعي ، أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال ، ناتج تقييم الحصص العينية التى تدخل في تأسيس شركات المساهمة أو التوصية بالأسهم أو الشركات ذات المسئولية المحدودة أو في زيادة رأسمالها .

مادة ٢٧- تحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون الشروط و القواعد و الإجراءات الخاصة بالتمتع بالإعفاءات الضريبية تلقائيا دون توقف على موافقة إدارية ، على أن يلغى الإعفاء في حالة مخالفة تلك الشروط و القواعد . و يصدر بإلغاء الإعفاء قرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على عرض الجهة الإدارية المختصة ، و لصاحب الشأن الطعن في هذا القرار أمام محكمة القضاء الإدارى خلال ثلاثين يوما من تاريخ إعلانه أو العلم به .

الفصل الثاني : تخصيص الأراضي

مادة ٢٨-يجوز بقرار من مجلس الوزراء ، بناء على اقتراح الوزير المختص ، تخصيص الأراضي المملوكة للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة للشركات و المنشآت التى تقام في مناطق معينة في المجالات المحددة في المادة (١) من هذا القانون ، و ذلك دون مقابل و طبقا للإجراءات المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

الفصل الثالث : المناطق الحرة

مادة ٢٩-يكون إنشاء المنطقة الحرة التى تشمل مدينة بأكمالها بقانون و تنشأ المناطق الحرة العامة بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح الجهة الإدارية المختصة ، و ذلك لإقامة المشروعات التي يرخص بها أيا كان شكلها القانوني . و يجوز بقرار من الجهة الإدارية المختصة إنشاء مناطق حرة خاصة تقتصر كل منها على مشروع واحد إذا اقتضيت طبيعته ذلك . كما يجوز للجهة الإدارية المختصة الموافقة على تحويل أحد المشروعات المقامة داخل البلاد إلى منطقة حرة خاصة في ضوء الضوابط التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون . و يتضمن القرار الصادر بإنشاء المنطقة الحرة بيانا بموقعها و حدوده . و يتولى إدارة المنطقة الحرة العامة مجلس إدارة

يصدر بتشكيله و تعيين رئيسه قرار من الجهة الإدارية . و يختص مجلس الإدارة بتنفيذ أحكام هذا القانون و لائحته التنفيذية و القرارات التى تصدرها الجهة المشار إليها .

مادة ٣٠- تضع الجهة الإدارية المختصة السياسة التى تسير عليها المناطق الحرة ، و لها أن تتخذ ما تراه لازما من القرارات لتحقيق الغرض الذى تنشأ هذه المناطق من اجله،و على الأخص :

(أ) وضع اللوائح و النظم اللازمة لإدارة المناطق الحرة .

(ب)وضع شروط منح التراخيص و شغل الأراضى و العقارات و قواعد دخول البضائع و خروجها و أحكام قيدها و مقابل شغل الأماكن التى تودع بها و فحص المستندات و المراجعة ، و النظام الخاص برقابة هذه المناطق و حراستها و تحصيل الرسوم المستحقة للدولة .

مادة ٣١- يختص مجلس إدارة المنطقة الحرة العامة بالترخيص في إقامة المشروعات و يصدر بالترخيص للمشروع بمزاولة النشاط قرار من رئيس مجلس إدارة المنطقة .و يجب أن يتضمن الترخيص بيانا بالأغراض التى منح من أجلها و مدة سريانه و مقدار الضمان المالي الذى يؤديه المرخص له ، و لا يجوز النزول عن الترخيص كليا أو جزئيا إلا بموافقة الجهة التى أصدرته ، و يكون رفض منح الترخيص أو عدم الموافقة على النزول عنه بقرار مسبب و يجوز لصاحب الشأن أن يتظلم منه إلى الجهة الإدارية المختصة طبقا للقواعد و الإجراءات التى تبينها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .و لا يتمتع المرخص به بالإعفاءات أو المزايا المنصوص عليها في هذا القانون إلا في حدود الأغراض المبينة في الترخيص .

مادة ٣٢- مع مرعاه الأحكام التى تقررها القوانين و اللوائح بشأن منع تداول بعض البضائع أو المواد ، لا تخضع البضائع التى تصدرها مشروعات المنطقة الحرة إلى خارج البلاد أو تستوردها لمزاولة نشاطها للقواعد الخاصة بالاستيراد و التصدير و لا للإجراءات الجمركية الخاصة بالصادرات و الواردات ، كما لا تخضع للضرائب الجمركية و الضريبة العامة على المبيعات و غيرها من الضرائب و الرسوم . و تعفى من الضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات و غيرها من الضرائب و الرسوم جميع الأدوات و المهمات و الآلات و وسائل النقل الضرورية اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات داخل المناطق الحرة عدا سيارات الركوب .

و تحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات نقل البضائع و تأمينها من بدء تفريغها حتى وصولها إلى المناطق الحرة و بالعكس . و للجهة الإدارية المختصة السماح بإدخال البضائع و المواد و الأجزاء و الخامات المحلية الأجنبية – المملوكة للمشروع أو للغير – من داخل البلاد إلى المنطقة الحرة بصفة مؤقتة لإصلاحها أو لإجراء عمليات صناعية عليها و إعادتها لداخل البلاد دون خضوعها لقواعد الاستيراد المطبقة ، و ذلك على النحو الذى تبينه اللائحة التنفيذية لهذا القانون . و يتم تحصيل الضريبة الجمركية على قيمة الإصلاح وفقا لأحكام القوانين الجمركية . و يطبق حكم المادة ٣٣ من هذا القانون في شأن العمليات الصناعية .

مادة ٣٣– يكون الاستيراد من المناطق الحرة إلى داخل البلاد طبقا للقواعد العامة للاستيراد من الخارج . و تؤدى الضرائب الجمركبة على البضائع التى تستورد من المنطقة الحرة للسوق المحلى كما لو كانت مستوردة من الخارج أما المنتجات المستوردة من مشروعات المناطق الحرة و التى تشتمل على مكونات محلية و أخرى أجنبية ، فيكون وعاء الضريبة الجمركية بالنسبة لها هو قيمة المكونات الأجنبية بالسعر السائد وقت خروجها من المنطقة الحرة إلى داخل البلاد بشرط ألا تزيد الضريبة الجمركية المستحقة على المكونات الأجنبية عن الضريبة المستحقة على المنتج النهائي المستورد من الخارج و تتمثل المكونات الأجنبية في الأجزاء و المواد الأجنبية المستوردة حسب حالتها عند الدخول إلى المنطقة الحرة دون حساب تكاليف التشغيل بتلك المنطقة . و تعتبر المنطقة الحرة فيما يتعلق بحساب النولون بلد المنشأ بالنسبة للمنتجات المصنعة فيها .

مادة ٣٤– يبلغ مدير جمرك المنطقة الحرة رئيس المنطقة بحالات النقص أو الزيادة غير المبررة عما أدرج في قائمة الشحن في عدد الطرود أو محتوياتها أو البضائع المحفوظة أو المنفرطة (الصب) و ذلك إذا كانت واردة برسم المنطقة الحرة .و يصدر قرار من الجهة الإدارية المختصة بتنظيم المسئولية عن الحالات المنصوص عليها في الفقرة السابقة و بنسب التسامح فيها .

مادة ٣٥– لا تخضع المشروعات التى تقام في المناطق الحرة و الأرباح التى توزعها لاحكام قوانين الضرائب و الرسوم السارية في مصر .ومع ذلك تخضع هذه المشروعات لرسم سنوى مقداره ١٪

(واحد في المائة) من قيمة السلع عند الدخول بالنسبة لمشروعات التخزين و من قيمة السلع عند الخروج بالنسبة لمشروعات التصنيع و التجميع ، و تعفى من هذا الرسم تجارة البضائع العابرة (ترانزيت) المحددة الوجهة.و تخضع المشروعات التى لا يقتضي نشاطها الرئيسي إدخال أو إخراج سلع لرسم سنوى مقداره ١٪ (واحد في المائة) من إجمالى الإيرادات التى تحققها ، و ذلك من واقع الحسابات المعتمدة من أحد المحاسبين القانونيين . و في جميع الأحوال تلتزم المشروعات بأداء مقابل الخدمات الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

مادة ٣٦– لا تخضع الشركات التى تمارس نشاطها في المناطق الحرة العامة للأحكام المنصوص عليها في القانونين رقمي ٧٣ لسنة ١٩٧٣ و ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

مادة ٣٧– تعفى مشروعات النقل البحري التى تنشأ في المناطق الحرة من الشروط الخاصة بجنسية مالك السفينة و العاملين عليها المنصوص عليها في قانون التجارة البحرية ، و في القانون رقم ٨٤ لسنة ١٩٤٩ بشأن تسجيل السفن التجارية . كما تستثنى السفن المملوكة لهذه المشروعات من أحكام القانون رقم ١٢ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء المؤسسة المصرية العامة للنقل البحري.

مادة ٣٨– يلتزم المرخص له بالتأمين على المباني و الآلات و المعدات ضد جميع الحوادث ، كما يلتزم بإزالتها على نفقته الخاصة خلال المدة التى يحددها مجلس إدارة المنطقة طبقا للقواعد التى تضعها الجهة الإدارية المختصة .

مادة ٣٩– يكون دخول المناطق الحرة أو الإقامة فيها ، وفقا للشروط و الأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

مادة ٤٠– لا تسرى أحكام القانونين رقمي ١٧٣ لسنة ١٩٥٨ باشتراط الحصول على إذن قبل العمل بالهيئات الأجنبية و ٢٣١ لسنة ١٩٩٦ ببعض الأحكام الخاصة بتنظيم عمل المصريين لدى الجهات الأجنبية ، على العاملين المصريين في المشروعات القائمة في المناطق الحرة .

مادة ٤١ – لا يجوز لآي شخص أن يزاول مهنة أو حرفة في المنطقة الحرة العامة لحسابه بصفة دائمة إلا بعد الحصول على تصريح بذلك من رئيس مجلس إدارتها طبقا للشروط و الأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون و بعد سداد الرسم الذى تحدده هذه اللائحة بما لا يجاوز خمسمائة جنية سنويا .

مادة ٤٢– يحرر عقد العمل المبرم مع العاملين في المناطق الحرة من أربع نسخ بيد كل طرف من الطرفين نسخة ، و تودع نسخة لدى إدارة المنطقة الحرة و أخرى لدى مكتب العمل بالمنطقة ، فإذا كان العقد محررا بلغة أجنبية ، أرفقت بكل نسخة من هاتين النسختين ترجمة إلى اللغة العربية .

مادة ٤٣– لا تخضع المشروعات في المناطق الحرة العامة لأحكام القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٥٨ ، و المادة ٢٤ و الفصل الخامس من الباب الثالث من قانون العمل . و يضع مجلس إدارة الجهة الإدارية المختصة القواعد المنظمة لشئون العاملين في تلك المشروعات .

مادة ٤٤– تسرى أحكام قانون التأمين الاجتماعي الصادر بالقانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ على العاملين المصريين بالمشروعات التى تمارس نشاطها في المناطق الحرة .

مادة ٤٥– يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفى جنية و لا تجاوز خمسة آلاف جنية كل من خالف حكم المادة ٤١ من هذا القانون . و لا ترفع الدعوى الجنائية بالنسبة إلى هذه الجرائم إلا بناء على طلب كتابى من الجهة الإدارية المختصة .و يجوز للجهة المشار إليها أن تجرى التصالح مع المخالف أثناء نظر الدعوى مقابل أداء مبلغ يعادل الحد الأدنى لقيمة الغرامة ، و يترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية .

مادة ٤٦– يسرى على الاستثمار في المناطق الحرة أحكام المواد (٨، ٩، ١٠ ، ١١ ، ٢٠) من هذا القانون .



المبحث الثاني : القرارات الوزارية



١- * قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٠٣٤ لسنة ٢٠٠٢
(صـــــــدر في ٧ / ٦ / ٢٠٠٢)
بــشـأن ضوابـط تمتع نشاط التنمية السياحية المتكاملة
بضـــمـــانــــــات و حــــوافــــز الاستـــــثـمار

رئيس مجلس الوزراء

بعد الإطلاع على الدستور ؛

و عـلى قـانون الشركات المساهمة و شركات التوصية بالأسهم و الشركات ذات المسئولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ و لائحته التنفيذية ؛

و على إصدار قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ و لائحته التنفيذية ؛

و على قانون ضمانات و حوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ؛

و عــــلى قــــرار رئـــيس جمهوريـــة مصــر العربـــية رقـــم ٢٨٤ لســـنة ١٩٩٧ بإنشـــاء الهيئة العامة للاستثمار و المناطق الحرة ؛

و على قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ٣٢٦ لسنة ١٩٩٩ ؛

و عـلى قـرار رئـيس مجلـس الـوزراء رقـم ٢١٠٨ لسنة ١٩٩٧ باللائحة التنفيذية لقانون ضمانات و حوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ؛

و عـلى قـرار رئـيس مجلـس الـوزراء رقم ١٤٨٣ لسنة ٢٠٠١ بشأن إضافة نشاط التنمية السياحية المتكاملة الى بـند (٤) مـن المادة الأولى مـن اللائحـة التنفيذية لقـانون ضـمانات و حوافـز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ تحت الفقرة (ج) ؛

و عـلى موافقـة اللجـنة الوزاريـة للاسـتثمار برئاسـة مجلـس الـوزراء بـتاريخ ٢٠٠٢/٣/٢٣ عـلى إقـرار الضـوابط المقترحـة بتمـتع نشاط التنمية السياحية المتكاملة بضمانات و حوافز الاستثمار و اعتماد ذلك من مجلس الوزراء بتاريخ ٢٠٠٢/٤/٧ ؛

و بناء على ما عرضه رئيس الهيئة العامة للاستثمار و المناطق الحرة .

قــــــــرر :

(المادة الاولى)

يكـون تمـتع نشـاط التنمـية السـياحية المـتكاملة بضـمانات و حوافـز الاسـتثمار الـواردة بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ وفقا للضوابط التالية :

---

* نشر بالجريدة الرسمية — العدد ٢٤ الصادر في ٢٠٠٢/٦/١٣

١- أن يكون غرض الشركة المطلوب تأسيسها محدداً من البداية بمزاولة نشاط التنمية السياحية المتكاملة و ليس إقامة فندق أو قرية سياحية ......الخ .

٢- عند التأسيس وفقاً لأحكام القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ يرفق بالعقد الابتدائي و النظام الأساسي الموافقة المبدئية للهيئة العامة للتنمية السياحية على تخصيص مساحة من الأراضي لا تقل عن ٥٠٠ ألف م٢ بغرض التنمية السياحية المتكاملة و بشرط الالتزام بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢٩٠٨ لسنة ١٩٩٥ بشأن القواعد و الشروط المنظمة لإدارة و استغلال و التصرف فى الأراضي المخصصة للهيئة العامة للتنمية السياحية أو موافقة مبدئية للمحافظة التى سيتم فيها ممارسة النشاط .

٣- أن تتخذ الشركة التى ستزاول نشاط التنمية السياحية المتكاملة شكل شركة مساهمة مصرية.

٤- ألا يقل رأس المال المرخص به عن ١٠٠ مليون جنية مصرى و المدفوع (المصدر) عن ٥٠ مليون جنية مصري من مشروع الشركة و الممثلة فى قيمة الأرض المخصصة للشركة و تكاليف إنشاء مرافق البنية الأساسية لتلك الأراضي و تكلفة المشروع الرائد .

٥- مراعاة ألا تقوم الشركة بتقسيم و بيع مساحات الأراضي المخصصة لها بعد تزويدها بمرافق البنية الأساسية إلا بعد إقامة المشروع الرائد .

٦- أن تسرى ضمانات و حوافز و إعفاءات القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ على كل من نشاط البنية الأساسية و المشروع السياحى الرائد الذى تقوم به شركة التنمية السياحية المتكاملة و كذا الأنشطة الأخرى التى تدخل ضمن المجالات الواردة بالمادة الأولى من اللائحة التنفيذية للقانون المشار إليه .

٧- أن تتمتع الشركات التى تقام على الأرض المنماة و التى تزاول أنشطة ضمن المجالات الواردة بأحكام قانون ضمانات و حوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بالمزايا و الإعفاءات و الضمانات المقررة بهذا القانون .

(المادة الثانية)

ينشر هذا القرار فى الجريدة الرسمية ، و على الجهات المختصة تنفيذه .

٢- وزارة السياحة *

قرار وزارى رقم ٩٦ لسنة ١٩٩٦

صادر بتاريخ ١٩٩٦/٦/٥

في شأن شروط و ضوابط نظام اقتسام الوقت في المنشآت الفندقية

وزير السياحة

بعد الإطلاع على القانون المدني .

و على القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية .

و على قرار وزير السياحة رقم ١٨١ لسنة ١٩٧٣ بشروط و اجراءات الترخيص بالمنشآت الفندقية و السياحية .

و بناء على ما ارتأه مجلس الدولة .

قرر :

المادة (١)

تعتبر منشأة فندقية في تطبيق أحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ المشار إليه المنشآت التى تدار بنظام اقتسام الوقت.

المادة (٢)

لا يجوز إنشاء أو إدارة المنشآت الفندقية التى تدار بنظام اقتسام الوقت إلا بترخيص من وزارة السياحة ، طبقا للشروط و الضوابط المنصوص عليها في هذه القرارات ، و بمراعاة أحكام قرار وزير السياحة رقم ١٨١ لسنة ١٩٨٣ المشار إليه .

المادة (٣)

تحرر عقود بين مستغلى المنشآت الفندقية الخاضعة لأحكام هذا القرار و بين المنتفعين بوحداتها من ثلاث نسخ تودع إحداها وزارة السياحة، و تبدأ مدة سريان العقد من تاريخ تسليم الوحدة للمنتفع .

المادة (٤)

يلتزم المستغل بتسليم الوحدة في الموعد المحدد كاملة التأثيث و التجهيز صالحة للانتفاع بها في الغرض المتفق عليه .

---

* نشر بالوقائع المصرية – العدد ١٦٦ الصادر في ١٩٩٦/٧/٢٧

المادة (٥)

يلتزم المستغل بتقديم الخدمات الفندقية الأساسية للمنتفعين بالوحدات طوال مدة اقامتهم ، و أن يزود المنشأة بمحلات لبيع السلع المستخدمة في الاستهلاك اليومي ، ما لم يتفق على غير ذلك .

المادة (٦)

يلتزم المستغل بنظافة و صيانة الوحدات و محتوياتها بما في ذلك أعمال الإحلال و التجديد لجميع الأثاث و التجهيزات الداخلية بما يجعلها دائماً في مستوى جيد و جاهز للاستخدام طبقاً للمقاييس السياحية للفنادق .

المادة (٧)

لا يجوز لمستغلى المنشآت الفندقية مطالبة المنتفعين عند انتفاعهم بالوحدات المخصصة لهم بمقابل يزيد على الأسعار المعتمدة من وزارة السياحة . كما لا يجوز لهم الإمتناع عن تقديم الخدمة الكاملة للمنتفع بتلك الأسعار .

المادة (٨)

لا يجوز للمنتفع أن يؤجر الوحدة من الباطن أو أن يتنازل عنها للغير دون إخطار كتابى للمستغل قبل حلول المدة المحددة للاستعمال السنوي بشهرين على الأقل ، و مع ذلك يحق للمنتفع بعد أخطار المستغل بكتاب موصى عليه قبل حلول المدة بأسبوع مبادلة المدة المحددة له مع منتفع آخر في ذات الوحدة أو في وحدات مماثلة في منشآت أخرى سواء داخل الجمهورية أو خارجها بحسب الشروط و الأوضاع المبينة بالعقد .

المادة (١٠)

يقوم المنتفع بسداد جميع الالتزامات المالية المستحقة عليه من مقابل الانتفاع مضافاً إليها قيمة الصيانة الدورية التى يحددها المستغل و المعتمدة من وزارة السياحة متضمنة الرسوم و الضرائب المقررة قانوناً خلال مدة استعماله السنوي ، و لا يجوز له التأخير في السداد و إلا كان من حق المستغل فسخ العقد بموجب حكم قضائي يصدر لصالحه .

المادة (١١)

مع مراعاة أحكام القانون المدني ، لا ينتهي عقد الانتفاع بوفاة المنتفع و يورث لخلفه العام مع عدم قابلية الوحدة للإنقسام أو البيع بالمزاد العلني و في حالة طلب القيمة يقوم المستغل ببيعها لحساب الورثة بعد خصم مصاريف الإدارة .

المادة (١٢)

يتم طرح الوحدات التى تدار بنظام اقتسام الوقت للإستغلال إما عن طريق الإيجار طويل المدة أو البيع مع تجزئة الملكية ، بحيث يحتفظ المستغل بملكية الرقبة و يبيع للمنتفع حق الانتفاع لمدة محددة سنوياً في وحدة مؤثثة و مجهزة للإستخدام اليومي .

المادة (١٣)

تقسم السنة إلى فترات زمنية بحد أدنى أسبوعاً لكل منتفع ما لم يتفق الطرفان على خلاف ذلك .

المادة (١٤)

في حالة الإستغلال عن طريق الإيجار طويل المدة يجب ألا تقل مدة العقد عن عشرين عاماً تبدأ من تاريخ تسليم الوحدة للمنتفع ، اما في حالة تجزئة الملكية فيجوز أن تحدد مدة الاستغلال في العقد أو أن تكون طوال حياة المنتفع و في حال عدم تحديد مدة فيعتبر البيع بيعاً غير محدد المدة .

المادة (١٥)

يحق للمنتفع طلب تغير الفترة الزمنية له أو إعادة تأجير الوحدة لصالحه وفقا لأحكام المادة ٨ من هـــذا القرار.

المادة (١٦)

يجب أن يكون مقابل الاستهلاك السنوي و مقابل الاحلال و التجديد محدداً و معلوماً من خلال دراسات جدوى معتمدة من وزارة السياحة عند التعاقد .

المادة (١٧)

يجب أن تشمل الوحدات المخصصة للاستغلال بنظام اقتسام الوقت على كل ما يلزم من مفروشات و أدوات و تجهيزات لمعيشة المنتفع و أسرته أو ذويه و أن تكون الوحدات مناسبة و مطابقة للاشتراطات الهندسية و الإنشائية التى يصدر بها قرار من وزير السياحة .

المادة (١٨)

يلتزم المستغل بإمساك دفتر معتمد صفحاته من وزارة السياحة يثبت فيها بيانا مفصلا لعملاء اقتسام الوقت لدى المنشأة يتضمن اسم المنتفع و عنوانه و وظيفته و أرقام تليفوناته و رقم العقد المحرر بينه و بين المنشأة و تاريخ المدة المختصة له و رقم الوحدة المتعاقد عليها ، و يكون من حق مندوبى وزارة السياحة الاطلاع على بيانات هذا الدفتر في أى وقت .

المادة (١٩)

يلتزم المستغل بإخطار وزارة السياحة بصورة من التعاقدات التى تمت مع المنتفعين أولاً بأول و إثبات مضمونها و بيانها بالدفتر المعد لذلك لدى الإدارة المختصة بالوزارة ، و يتم ختم نسخة المنتفع و المستغل بما يفيد التسجيل بالدفتر المشار إليه ، و على المستغل إخطار الوزارة بأية تعديلات تطرأ على التعاقد المثبت لديها أو بياناته بموجب كتاب مسجل مصحوب بعلم الوصول .

المادة (٢٠)

يجب أن يتضمن الموافقة المبدئية الصادرة من ادارة التراخيص بوزارة السياحة بيان عدد الوحدات المخصصة للإستغلال بنظام اقتسام الوقت و التاريخ المحدد لبدء نشاطها ، و يجوز التصريح للمنشأة بالبيع و التسويق للوحدات و ذلك وفقاً للضوابط و الشروط المذكورة بالموافقة المبدئية و التى يصدر بشأنها قرار من وزير السياحة .

المادة (٢١)

يجب على مستغلى المنشآت الفندقية التى تعاملت بنظام اقتسام قبل العمل بهذا القرار أن توفق أوضاعها وفقاً لأحكامه خلال ستة أشهر من تاريخ العمل به .

المادة (٢٢)

ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ، و يعمل به اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشره.

الفصل الثاني : التعليمات التنفيذية و التفسيرية الصادرة من مصلحة الضرائب بشأن المنشآت الفندقية



المبحــث الأول : التعليمات التنفيذية للفحص

١- تعليمـــــات تنفيـذية للفـحـــص رقم ٦ لسنة ١٩٨٦

(صـــــدرت في أول فبراير ١٩٨٦)

بشأن قواعـــد وأسس معدلات إهلاك بعض الأصول الثابتة

سبق أن أصدرت المصلحـة التعليمات التفسيرية رقـم (٨) للمادة ٣٩ مـن القانـــون ١٤ لسنة ١٩٣٩ بتاريخ ٨ يوليو ١٩٧٠ بشأن قواعد وأسس معدلات إهلاك بعض الأصول الثابتة .

ولما كـان الرأى بالمصلحة قد انتهى إلى ملائمة تطبيق نسب الإهلاك الواردة بالنظام المحاسبى الموحـد وبأيـة تعديـلات تطرأ عليها بالنسبة للأصـول الثابـتة لوحـدات القطاع الخاص توحيدا للمعاملة الضريبية بينها وبين شركات القطاع العام فقد قامت الإدارة العامة للفحـــص الضريبي بـتعديل بعـض النسـب الـتى وردت في التعليمات رقم (٨) سالفة الذكر لتتفق مع النسب الواردة بالنظام المحاسبى الموحد الصادر بالقرار الجمهوري رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ .

ويراعى في تطبيق هذه النسب المبينة فيما بعد ما يلى :

١- يجـــوز أن تجـرى الاستهلاكـــات على أساس القسط الثابـــت أو المتناقص بالطريقة التى تتبعهـــا المنشـــأة عـــادة .

٢- تحدد الاستهلاكات على أساس النسب التى وضعتها المصلحة للاسترشاد بها ويجوز باعتماد رئيس المأمورية زيادة هذه النسب اذا ثبت تشغيل الأصول اكثر من ساعات العمل المعتادة .

٣- تكاليـــف إنشـــاء المساكـن والمطاعـم الصحيـــة والمؤسســـات الاجتماعيـــة تتبــع في استهلاكـــات القواعـــد العاديـــة .

وفيما يلى نسب الاستهلاكات الواجبة التطبيق :

الأصـــــل	النســـبة
الأثـــــــاث	٦٪
أثاث الفنادق والمطاعم والمقـــاهي الفضـــيات المســـتعملـــة بالفنـــادق والـمـستشفيـــات	١٢,٥٪

الصيني والأدوات الزجاجية وما في حكمها	نسبة الكميات الباقية منه في الجرد إلى الكميات الأصلية التى اعتبرت أساسا لقيمة هذه الأصول
البياضات المستعملة بالفنادق والمستشفيات	إعادة التقدير بمقدار ما يشترى من بياضات لتحل محل التى أصبحت غير قابلة للاستعمال على ألا تزيد قيمتها عن قيمة الكمية المستهلكة
آلات قطع الأخشاب	٦٪
براميل وصناديق وزجاجات	بإعادة التقدير
آلات السينما (موتورات وأدوات كهربائية)	٢٥٪
آلات السينما جهاز العرض آلات خاصة بتصليح السيارات	١٥٪
آلات خرط آلات تجليخ آلات للقياس موازين هندسية	٦٪
موازين مياه شواخص قامات هندسية	١٢,٥٪

أشرطة قياس خيام	١٠٪
طلمبات مياه	٦٪
خلاطات خرسانة	٢٠٪
تركيبات نيون لايت	١٢,٥٪
آلات صناعة الموبيليا آلات معامل الألبان ثلاجات ومعامل تبريد	٦٪
آلات تنجيد أقمشة آلات غزل ونسيج	١٠٪
آلات صناعة الجوارب	٦٪
الكرتون المستعمل في مصانع الغزل والنسيج	٢٥٪
آلات كاتبة آلات حاسبة	١٢,٥٪
آلات طباعة	٦٪
ماكينات طباعة	١٠٪
حروف الطباعة	٢٠٪
آلات تجليد مسبك خاص بالمطابع	١٠٪
آلات مخابز	٧,٥٪
سيارات أتوبيس سيارات تاكسي	٢٥٪

سيـــــــارات لـــوري كاميونـــــــــــات	٢٥٪
عربــــــــات خيــــل	١٥٪
كاريتــــــــــات	٩٪
رفاصـــــــــــات	٥٪ مــن تكالــيف الإنشــاء وإذا اشــتريت فــيقدر عمــرها المحــتمـل أن تسـتعمـل فـيه وتؤخـذ نسبة مئوية موازيــة له لاستهلاكهـا فيـــه .
مراكــــــب شــراعيـــــة وذهـــبــــيـــــات	٣٪ مــن تكالــيف الإنشــاء وإذا اشــتريت فــيقدر عمــرها المحــتمل أن تســتعمل فــيه وتؤخـذ نسبة مـئوية موازيــة له لاستهلاكهـــا فيـــه .

هذا وقد نصت المادة ٢٤ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بآلاتي :

١- تخصـــم الاستهلاكـــات الحقيقية التى حصلت في دائرة ما يجرى عليــه العمل عـــادة طبقـــا للعرف وطبيعـــة كل صناعة أو عمل أو تـجـــارة .

٢- خمســة وعشــرون في المائــة مــن تكلفــة الآلات والمعـدات الجديـدة الـتى تشـتريها المنشـأة لاسـتخدامها في الإنـتاج وذلـك بالإضـافة إلى الاسـتهلاكات المنصـوص عليها بالفقرة السابقة ويحسـب الاسـتهلاك الإضـافي اعتـبارا من تاريخ الاسـتخدام ولمدة عام واحد وبشرط أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقا لحكم المادة ٣٦ من هذا القانون .

٢- تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٧
(صدرت في ١٠ / ٦ / ١٩٨٧)
بشأن محاسبة أصحاب الفنادق السياحية

إرساء لقواعد الثقة بين المصلحة و المولين و حلا للمشكلات التى تظهر عند محاسبة أصحاب الفنادق السياحية قامت الإدارة بإجراء دراسة شاملة لهذا النشاط و ذلك بالاطلاع على عينات من ملفات النشاط بالمأموريات المختصة بالقاهرة و الإسكندرية و بورسعيد و كذلك بالاتصال بجميع مأموريات الجمهورية و الاتصال أيضا بوزارة السياحة و أعضاء غرفة الفنادق و ذلك بهدف تحديد الأسس التى يجب اتباعها في تقدير أرباح الحالات التقديرية أما الحالات التى يقوم فيها الممول بتقديم إقرار معتمد من أحد المحاسبين مستندا إلى دفاتر حسابية فيجرى بشأنها ما يجرى على حالات فحص الدفاتر مع مراعاة عدم إهدار الدفاتر إلا لأسباب جدية وفقا لما ورد بالتعليمات التنفيذية رقم (٧) لسنة ١٩٨١ ، و رقم (٤) لسنة ١٩٨٣ ، و رقم (٢٠) لسنة ١٩٨٣ ، (٣٢) لسنة ١٩٨٥ ، (٢) لسنة ١٩٨٦ ، (٥٨) لسنة ١٩٨٦ ، (٢١) لسنة ١٩٨٧ .

و قد توصلت الدراسة إلى الأسس التالية التى يجب الاسترشاد بها عند محاسبة ذلك النشاط:

١- على المأمورية مراعاة الدقة عند قيامها بتطبيق المادة (٥) من القانون رقم "١" لسنة ١٩٧٣ الخاصة بإعفاء المنشآت الفندقية و السياحية من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية و ذلك لمدة ٥ سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بالقانون المذكور . و مراعاة المحاسبة عن الإيرادات الخارجية عن نطاق الإعفاء الضريبي بالقانون و على سبيل المثال .

- تأجير محلات داخل الفندق .
- مبيعات الفندق لغير النزلاء .
- مبيعات الحلويات و البار لغير النزلاء .

٢- و سواء كان الفندق خاضع للضريبة أو مازال في فترة الإعفاء المنصوص عليها بالقانون المشار إليه يجب على المأمورية مراعاة الآتي :

(أ) إخطار المأموريات المختصة أو شعبة الحصر بالمأمورية لتحديد بدء نشاط و حصر و محاسبة المحلات التجارية و الأنشطة التجارية و الأنشطة المهنية بالفندق التى تعتبر خارج نطاق النشاط الفندقى .

(ب) إخطار شعبة كسب العمل لمحاسبة العاملين بالفندق عن ضريبة المرتبات .

(ج) إخطار مأمورية ضرائب الدمغة أو شعبة الدمغة بالمأمورية لمحاسبة الفندق و تحصيل ضريبة الدمغة .

(د) المحاسبة عن الإيرادات الخارجة عن نطاق الإعفاء المقرر بالقانون رقم "١" لسنة ١٩٧٣ مثل تأجير محلات داخل الفندق و مبيعات الفندق لغير النزلاء و مبيعات الحلويات و البار لغير النزلاء ....الخ .

٣- لتحديد إيراد المبيت يتعين على المأمورية الأخذ ببيانات دفتر الشرطة إلا إذا كان قد تحرر ضد الفندق محاضر في هذا الشأن أو تحققت المأمورية بالدليل القاطع من عدم جدية البيانات الواردة بذلك الدفتر . فللمأمورية عندئذ تقدير نسبة الأشغال وفقا لظروف كل حالة و للأخذ ببيانات دفتر الشرطة يتعين على أصحاب الفندق تقديم بيان شهرى للمأمورية يتضمن تفريغ بيانات دفتر الشرطة موضحا به عدد الأشغالات لكل غرفة و سعرها المعلن بالفندق .

٤- في حالة التأكد من حصول بعض النزلاء على تخفيض مقابل الإقامة الطويلة أو الإقامة ضمن مجموعات سياحية أو وجود مربيات أو أطفال أو لآي سبب أخر على المأمورية اعتماد تلك التخفيضات في حدود ما تسمح به وزارة السياحة .

٥- على المأمورية التأكد من أن الأسعار التى تقوم بمحاسبة الفندق على أساسها هى الأسعار المعتمدة من وزارة السياحة و المعلنة بالفندق .

٦- للمحاسبة عن نشاط المطعم و الكافيتريا و البار يتعين إجراء الآتي :

(أ) إجراء المعاينة المتكررة للفندق و المطعم خلال الوجبات الثلاث و الكافتيريا و البار .

(ب) مراعاة الوجبات الإجبارية التى توضحها قائمة الأسعار المعلنة بالفندق مع مراعاة عدد النزلاء .أما الوجبات الاختيارية فيتم تقديرها على أساس تكرار المعاينة ، كما يجب

مراعاة تقدير وجبات لغير النزلاء بالنسبة للفنادق التى تزاول ذلك النشاط على أن يعتمد التقدير على المعاينات المتكررة و شهرة الفندق و موقعه .

(ج) الاتصال بمصادر شراء خامات المطعم و الكافيتريا و البار كلما أمكن ذلك.

(د) الاطلاع على الحصص المقررة للفندق مثل حصة البيرة و غيرها .

(هـ) الإطلاع على بيانات الخصم و الإضافة .

(و) الاتصال بشركات إنتاج الخمور (مثل شركة جناكليس) .

(ز) الاتصال بالسوق الحر و مصادر شراء الخمور كلما أمكن ذلك .

(ط) الرجوع للمصادر الحكومية و الشركات و ما يتوافر لدى المأمورية من بيانات .

٧- نسب مجمل الربح التى يتعين على المأمورية الاسترشاد بها عند محاسبة الفنادق .

(أ) بالنسبة للمطعم : ....

٢٥٪ : ٣٠٪ للفئة من نجمة إلى نجمتين .

٣٠٪ : ٣٥٪ للفئة ٣ نجوم .

٣٥٪ : ٤٠٪ للفئة ٤ نجوم .

٤٠٪ : ٥٠٪ للفئة ٥ نجوم .

(ب) بالنسبة للكافيتريا لجميع الفئات :

يراعى تنفيذ التعليمات التنفيذية للفحص رقم (٨) لسنة ١٩٨٥ بشأن محاسبة نشاط المقاهي و البوفيهات مع مراعاة الظروف المتغيرة لكل فندق على حدة علما بأن التعليمات المذكورة حددت ربح المشروبات الساخنة بـ ٤٥٪ أما المياه الغازية فوفقا لربحية الصندوق .

(ج) بالنسبة للبار لجميع الفئات :

البيرة : يحدد ربحية للصندوق وفقا لما يتضح عند المحاسبة و مقارنة أسعار الشراء بسعر البيع المعلن بالفندق .

الخمور العادية : من ٤٠٪ إلى ٥٠٪ وفقا لظروف كل حالة .

الخمور المتميزة(الويسكى و خلافه): من ٥٥٪ إلى ٧٠٪ وفقا لظروف كل حالة .

٨- على المأموريات مراعاة محاسبة الفندق من الأنشطة الأخرى التى يزاولها مثل محلات بيع الهدايا و الكوافير و تأجير صالات الأفراح (على أن تشمل الوجبة المقدمة للمدعوين و عمولة الفندق من المصور و مصورو الفيديو و متعهدو الحفلات في حالة الحصول على العمولة و كذلك عن نشاط إقامة الحفلات الترفيهية استرشادا بالسدد لضرائب الملاهى ، و التليفون و التلكس استرشادا بالمستندات الرسمية مع مقارنة الإيراد بالمصروف . و مراعاة الرسوم المحلية و ما شابهها التى تضاف لفاتورة العميل و لا تسدد للجهات المختصة و كذلك مراعاة أية إيرادات أخرى مثل الغسيل و الكي و خلافه .

٩- بالنسبة لإيراد الخدمة : على المأمورية اعتماد المبالغ التى توزع على العاملين في حالة تقديم كشوف المرتبات التى تتم على أساسها المحاسبة عن ضريبة كسب العمل و التحقق من إضافة تلك النسبة إلى مرتبات العاملين و مع مراعاة النسبة التى تضاف إلى إيرادات الفندق .

١٠- على المأمورية اعتماد أجور العمال و الموظفين و ذلك في حالة سداد ضرائب كسب العمل و إثبات بيانات كل موظف أو عامل بإيصالات أو سجلات استلام المرتب على أن تشتمل تلك البيانات على اسمه بالكامل و عنوانه و رقم بطاقته .

١١- على المأمورية الالتزام بنسب الاستهلاك الواردة بالتعليمات التفسيرية رقم ٨ لسنة ١٩٧٥ و كذلك التعليمات التنفيذية رقم ٦ لسنة ١٩٨٦ فيما يتعلق بنشاط الفنادق و هى كالآتي :

الأثاث ١٢,٥٪ الفضيات ١٢,٥٪

الصينى و الأدوات الزجاجية و ما في حكمها : نسبة الكميات الباقية منه بموجب الجرد إلى الكميات الأصلية التى اعتبرت أساسا لقيمة هذه الأصول .

البياضات : على أساس :

(أ) إعـــــادة التقدير .

(ب) مقدار ما يشترى من البياضات لتحل محل التى أصبحت غير قابلة للاستعمال على ألا تزيد المشتريات عن نصف عدد الكمية الموجودة أصلاً و إلا تزيد قيمتها عن الكمية المستهلكة .

١٢- للمأمورية الخروج عن تلك التعليمات في حالة وجود دلائل مؤكدة تستدعى التعديل .

٣- تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٣٣) لسنة ١٩٨٧

(صدرت في ١٠ / ٦ / ١٩٨٧)

بشـــأن محاسبـــة أصـــحاب الفنادق المحلية

توحيدا لأسس محاسبة أصحاب الفنادق المحلية قامت الإدارة بإجراء دراسة شاملة لهذا النشاط و ذلك بالإطلاع على عينة من ملفات ذلك النشاط بالمأموريات المختصة بالقاهرة و الإسكندرية و ذلك لتحديد الأسس التى تتبع في تقدير أرباح الحالات التقديرية أما الحالات التى يقوم فيها الممول بتقديم إقرار معتمد من أحد المحاسبين مستندا إلى دفاتر حسابية فيجرى بشأنها ما يجرى على حالات الدفاتر مع مراعاة عدم إهدار الدفاتر إلا لأسباب جدية وفقا لما ورد بالتعليمات التنفيذية رقم (٧) لسنة ١٩٨١ ، (٢) لسنة ١٩٨٦ ، و رقم (٥٨) لسنة ١٩٨٦ ، و رقم (٢١) لسنة ١٩٨٧ ، (٤) لسنة ١٩٨٣ ، (٢٠) لسنة ١٩٨٣ ، (٣٢) لسنة ١٩٨٥ .

و قد توصلت الدراسة إلى الأسس التالية التى يجب الاسترشاد بها عند محاسبة ذلك النشاط:

١- إذا لم يكن قد تحررت محاضر ضد الفندق أو تحققت المأمورية بالدليل القاطع من عدم جدية البيانات الواردة بدفتر الشرطة فيتعين على المأمورية الأخذ ببيانات ذلك الدفتر و على صاحب الفندق تقديم بيان شهرى للمأمورية يتضمن تفريغ بيانات الدفتر موضحا به عدد الأشغالات لكل غرفة و سعرها المعلن بالفندق .

٢- في حالة التأكد من حصول بعض النزلاء على تخفيض مقابل الإقامة الطويلة أو لآي سبب على المأمورية اعتماد ذلك التخفيض في حدود ما تسمح به وزارة التموين .

٣- على المأمورية التأكد من أن الأسعار التى تقوم بمحاسبة الفندق على أساسها هى الأسعار المعتمدة من وزارة التموين و المعلنة بالفندق .

٤- على المأمورية إجراء معاينات متكررة للفندق لتحديد نسبة الأشغال في حالة عدم الأخذ بدفاتر الشرطة و للتأكد من وجود بوفيه بالفندق و عما إذا كان الفندق يقوم بتقديم خدمات أخرى لتقوم المأمورية بالمحاسبة عن إيرادات تلك الخدمات.

٥- في حالة وجود بوفيه يراعى تنفيذ التعليمات التنفيذية للفحص رقم (٨) لسنة ١٩٨٥ بشأن محاسبة نشاط المقاهي .

٦- للمأمورية الخروج عن تلك التعليمات في حالة وجود دلائل مؤكدة تستدعى التعديل .

٤- تعليمـــات تنفيذية للفحـــص رقـــم (٣٩) لسنة ١٩٨٧
مـــلحق للتعليمات التنفيذية للفحص رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٧
(صدرت في ١٠ / ٨ / ١٩٨٧)
بـــشـــأن محـــاسبــــة أصحـــاب الفنـــادق السيـاحية

توضـيحا لمـا ورد بالبـند (أ) مـن رقـم (٧) مـن التعلـيمات رقـم (٣٢) لسـنة ١٩٨٧ بشأن محاسبة أصحـــاب الفنـــادق السياحية .

يراعى تعديل ما نص عليه ذلك البند إلى ما يلى :

(أ) بالنسبة للمطعم :

٢٥٪ – ٣٠٪ للفئة من نجمة إلى نجمتين .

٣٠٪ – ٣٤٪ للفئة ٣ نجوم .

٣٥٪ – ٤٠٪ للفئة ٤ نجوم .

٤٠٪ – ٥٠٪ للفئة ٥ نجوم .

٥- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ١٩ لسنة ١٩٩٦
(صدرت في ١٩٩٦/٦/٣٠)
بـــشـــأن مـــحاسـبة شركـــات السياحة

تمشيا مع سياسـة الدولـة بشأن تشجيع السياحة باعتـبارها أحد الموارد المالية الهامة للاقتصـاد القومي، قامت المصلحة بعقد العديد من الاجتماعات مع غرفة شركات السياحة ووكالات السفر والسياحة وممثلي شركات السياحة وشركة مصر للطيران بغرض وضع الحلول المناسبة لأية مشكلات مع المصلحة حيث انتهى الرأى إلى ملائمة الاسترشاد بأسس وقاعدة معينة عند محاسبة الحـالات الـتقديرية امـا الحـالات الدفتريـة الـتى تقـوم فـيها المنشأة بتقديم إقرار معتمد من أحد المحاسـبين فإنـه يسـرى في شـأنه مـا يسرى في حالات فحص الدفاتر مع عدم إهدارها إلا لأسباب جوهرية وفقا لما ورد بالتعليمات التنفيذية الصادرة من المصلحة في هذا الشأن .

وبناء عليه توجه المصلحة نظر مأمورياتها إلى ضرورة الالتزام بالقواعد الآتية عند المحاسبة :

أولا : اعتماد نسبة العمولة المقررة دوليا والمثبتة في دفاتر الشركة متى كانت مطابقة لبيانات شركات الطيران التى تتعامل معها .

ثانيا : اعتماد قيمة ما تمنحه شركات السياحة لعملائها من عمولة إضافية لتنشيط مبيعاتها واستبعاده من الوعاء الخاضع للضريبة باعتبارها من التكاليف متى تحققت المأمورية من جدية منحها للعميل ولو كانت مؤيدة بمستندات داخلية فقط .

ثالثا : خصم قيمة ما يتقاضاه العاملون بالمنشأة من مرتبات واعتماده ضمن التكاليف واجبة الخصم متى تحققت المأمورية من سداد الضريبة المستحقة عنه أو إدراجه ضمن كشوف الأجور والمرتبات المقدمة للمأمورية .

رابعا : الاعتداد بقيمة ما تمنحه المنشأة من عمولات للوسطاء الذين يأتون بعملاء عن طريقهم على أن تتحقق المأمورية من جدية منح هذه العمولات وتأييدها بالبيانات والمستندات التى تتيح للمأمورية إمكانية تتبعه ومحاسبته عنها ولو كانت مؤيدة بمستند داخلي .

خامسا : اعتماد كافة المصروفات اللازمة لمباشرة النشاط وفقا لاحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وما جرى عليه العرف في هذا النشاط وكذا اعتماد المصروفات الفعلية المرتبطة بمباشرة النشاط والمؤيدة مستنديا .

٦- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٤٢ لسنة ١٩٩٧

(صدرت في ١٩٩٧/٧/١٩)

بشأن الأسس التى يتعين على المأموريات مراعاتها عند المحاسبة الضريبية لنشاط شركات السياحة

تأكيدا لأواصر الثقة والتعاون بين المصلحة وكافة فئات مموليها فقد استجابت المصلحة لما أثاره ممثلو غرفة شركات السياحة ووكالات السفر والسياحة وشركة مصر للطيران في الاجتماعات التى عقدت معهم بشأن أسس محاسبتهم ضريبيا وذلك تمشيا لسياسة الدولة بشأن تشجيع السياحة باعتبارها أحد الأنشطة الواعدة،وأحد الموارد المالية الهامة للاقتصاد القومي .

والتي انتهى الرأى فيها إلى ملاءمة الاسترشاد بأسس وقواعد معينة عند محاسبة الحالات التقديرية اما الحالات الدفترية التى تقوم فيها المنشأة بتقديم إقرار معتمد من أحد المحاسبين فانه يسرى في شأنها ما يجرى في حالات فحص الدفاتر مع عدم إهدارها إلا لأسباب جوهرية وفقا لما ورد بالتعليمات التنفيذية الصادرة من المصلحة في هذا الشأن وآخرها التعليمات رقم ١٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن الأمور التى يلزم مراعاتها لاعتماد الدفاتر التى يمسكها الممول وعدم الاعتداد بها وضرورة الالتزام بما ورد بهذه التعليمات حسما للخلافات مع المولين .

وبناء عليه توجه المصلحة نظر مأمورياتها إلى ضرورة الالتزام بالقواعد الآتية عند المحاسبة الضريبية لشركات السياحة :

أولا : اعتماد نسبة العمولة المقررة دوليا والمثبتة في دفاتر الشركة متى كانت مطابقة لبيانات شركات الطيران التى تتعامل معها .

ثانيا : اعتماد ما تمنحه شركات السياحة لعملائها من عمولة إضافية لتنشيط مبيعاتها واستبعاده من الوعاء الخاضع للضريبة باعتبارها من التكاليف متى تحققت المأمورية من جدية منحها للعميل ولو كانت مؤيدة بمستندات داخلية فقط .

ثالثا : خصم قيمة ما يتقاضاه العاملون بالمنشأة من مرتبات واعتماده ضمن التكاليف واجبة الخصم متى تحققت المأمورية من سداد الضريبة المستحقة عنها وإدراجه ضمن كشوف الأجور والمرتبات المقدمة للمأمورية .

رابعا : الاعتداد بقيمة ما تمنحه المنشأة من عمولات للوسطاء الذين يأتون بعملاء عن طريقهم على أن تتحقق المأمورية من جدية منح هذه العمولات وتأييدها بالبيانات والمستندات التى تتيح للمأمورية إمكانية تتبعها ومحاسبة من يحصلون عليها ولو كانت مؤيدة بمستند داخلي .

خامسا : اعتماد كافة المصروفات المؤيدة مستنديا اللازمة لمباشرة النشاط وفقا لما تقضى به المادة (٢٤) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدلة بالمادة ٢٧ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وما جرى عليه العرف في هذا النشاط والمؤيدة

بمستندات داخلية متى كان لا يمكن بطبيعتها إثباتها بمستند خارجي وتم أنفاقها خلال سنة المحاسبة .

سادسا : مراعاة احتساب استهلاك الأجهزة التى تستخدمها المنشأة ضمن التكاليف وان تكون نسبة الاستبعاد مقابل الاستخدام الشخصي وفقا لطبيعة هذه الأجهزة ومدى إمكانية استخدامها شخصيا بجانب استخدامها في النشاط وبما لا يخل بنصوص أحكام قانون الضرائب ولا القواعد الفنية للمحاسبة في هذا الشأن .

سابعا : في حالة وجود متأخرات ضريبية على أيا من مزاولي هذا النشاط تقوم المأموريات بالاتصال بالغرفة المركزية لمزاولي النشاط وإخطارهم بهذه المستحقات حتى تتعاون الغرفة مع المأمورية في تحصيل هذه المستحقات وذلك استجابة لطلب ممثلي الغرفة في هذا الشأن ، على ألا يخل هذا بالإجراءات المتعين على المأمورية اتباعها في هذا الشأن حفاظا على حقوق الخزانة العامة .

٧- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٨٥ لسنة ١٩٩٧

(صدرت في ١٩٩٧/١٠/٥)

بشأن أسس استهلاك الأصول الثابتة

البيان	معدل الاستهلاك
المجموعة الأولى:	
١- المباني	٢٪
٢- المباني المستخدمة في الأغراض الصناعية	٣٪
٣- المباني غير الخرسانية(الوميتال – خشب – بامبو...)	١٢٪
المجموعة الثانية : الآلات الثقيلة (مثل المصاعد والسلالم الكهربائية والزوارق والتوربينات والمسابك والمخارط ومحركات السكك الحديدية وعرباتها وخطوطها)	١٠٪

المجموعـــة الثالثـــة : أصـــول تستخـدم بكثرة وأعمارها قصيرة وتستهلك بسرعـة مثـل : اللوارى والسيارات وأجهزة الأشعة الطبية والحاسبات شديدة التعقيد وذلك لاستهلاكها بسرعة وانقضاء موديلاتها	٢٠٪
المجموعة الرابعة : الأثاث والمعدات الخفيفة ولوازمها : ١- الأثاثات المكتبيـــة . ٢- أثاثات الخدمة الشاقـــة(الفنـادق – المستشفيات) ٣- الصيني والأدوات الزجاجيـة ومـا في حكمهـا والبياضات المستعملة بالفنادق والمستشفيات	٦٪ ١٥٪ يحتسب على أساس قيمة الفاقد والتالف والهالك وفقا لما يسفر عنه الجرد الفعلي آخر السنة المالية
المجموعة الخامسة : آلات وعدد صغيرة ووسائل نقل خفيف وبطاريات مزارع تربية الدواجن وآلات السينما وأجهـزة العـرض وما لم يندرج في التبويبات السابقة .	١٥٪

ويراعى مـا يلـى :

أولا : يتم احتساب الاستهلاكات باتباع أساس القسط الثابت أو المتناقص وفقا للطريقة التى تتبعها المنشأة وما يتفق وطبيعة النشاط وما جرى عليه العرف المحاسبى .

ثانيا : تحدد الاستهلاكات على أساس النسب التى وضعتها المصلحة للاسترشاد بها ويجوز باعتماد رئيس المأمورية زيادة هذه النسب اذا ثبت تشغيل الأصول اكثر من ساعات العمل .

٨- تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٤١ لسنة ٢٠٠١

(صـــــــــدرت في ٢٠٠١/٨/٢٧)

بشـــــأن محاسبـــة أصحاب الفنــادق السياحية

سبق أن أصـــدرت المصلحة تعليمات تنفيذية للفحص رقم ٢٢ لسنة ١٩٨٧ وملحقها التعليمات التنفيذية رقم ٣٩ لسنة ١٩٨٧ بشأن محاسبة أصحاب الفنادق السياحية وبناء على الاستفسارات المقدمة من بعض أصحاب الفنادق السياحية وما أثاروه من مشاكل وصعوبات بشأن كيفية التطبيق العملي لهذه التعليمات .

ومن منطلق السياسة التى تنتهجها المصلحة من حيث تحديث التعليمات التنفيذية للفحص للتوكب مع المتغيرات الاقتصادية والقضاء على المتغيرات والمشاكل

لذا فإن المصلحة توجه نظر المأموريات إلى ضرورة اتباع ما يلى :

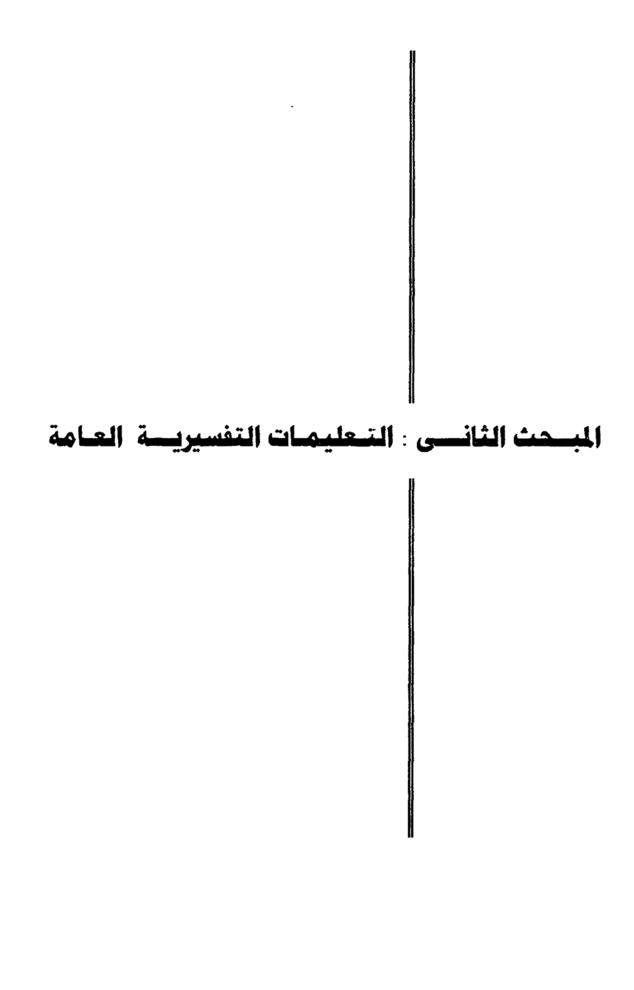
١- بالنسبة لإيراد الأجهزة الإضافية للغرف (التليفزيون) : عند ثبوت قيام الفندق بتقديم مثل هذه الخدمة فتتم المحاسبة عنها استرشادا بنوعية الأجهزة الإضافية وقائمة الأسعار المعلنة بالفندق بشأن هذا الإيراد .

٢- بالنسبة للكافيتريا : يتم تطبيق التعليمات التنفيذية للفحص رقم (٩) لسنة ٢٠٠١ بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط المقاهي والبوفيهات والتي تعتبر ملزمة التطبيق عند موافقة الممول بالمأمورية .

٣- بالنسبة لنشاط الغسيل والكي : تطبق التعليمات التنفيذية للفحص رقم (٨٨) لسنة ١٩٩٧ بشأن أسس محاسبة نشاط تنظيف وكي الملابس يدويا و آليا (البند ثانيا / ج) والمتضمن بالنسبة للفنادق والمستشفيات وغيرها من الجهات تطبق نسبة مجمل ربح تعادل من ٤٠٪ إلى ٤٥٪ من الإيراد .

٤- نسب الاستهلاك : تطبق التعليمات التنفيذية لفحص رقم (٨٥) لسنة ١٩٩٧ بشأن أسس استهلاك الأصول الثابتة (المجموعة الرابعة بند ٢ ، ٣) فيما يتعلق بنشاط الفنادق .

٥- المصروفات الإدارية والعمومية : تحتسب المصروفات الإدارية والعمومية اللازمة لمباشرة النشاط وفقا لما جاء بالتعليمات التنفيذية للفحص رقم (٨) لسنة ١٩٩٩ بشأن الضوابط التى يجب الالتزام بها عند احتساب المصروفات الإدارية والعمومية في الحالات التقديرية.



المبحث الثاني : التعليمات التفسيرية العامة



١- تعليمات تفسيرية عامة رقم (١) لسنة ١٩٨٣
(صدرت في نوفمبر ١٩٨٣)
بشأن الإعفاء المقرر للفنادق و اعتبارها منشآت فندقية
في تطبيق القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣

نصت الفقرة الأولى من المادة الاولى من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية الذى يعمل به من أول مارس سنة ١٩٧٣ "بأن تعتبر منشآه فندقية في تطبيق أحكام هذا القانون الفنادق و البنسيونات و القرى السياحية و الفنادق العامة و البواخر السياحية و ما إليها من الأماكن المعدة لإقامة السياح ... الخ " .

و قد ثار الخلاف حول مدى اعتبار الفنادق المقيدة منشآت فندقية في تطبيق أحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ و هل هى الفنادق السياحية المعدة لإقامة السياح دون غيرها من الفنادق ؟

و قد تم عرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى و التشريع بمجلس الدولة بتاريخ ١٩٧٥/٤/٩ و التى انتهى رأيها إلى اعتبار جميع الفنادق منشآت فندقية في مجال تطبيق أحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ . و ذلك تأسيسا على أن لفظ الفنادق الذى جاء في صدر الفقرة الأولى من المادة الاولى من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ ينصرف إلى كافة الفنادق لوروده عاما مطلقا و القواعد الأصولية المجردة أن العام يجرى على عمومه و المطلق يجرى على إطلاقه ما لم يقم الدليل على التخصيص أو التغيير نصا أو دلاله . فضلا عن ذلك فإنه لا محل لسحب عبارة المعدة لإقامة السياح الواردة في نهاية الفقرة المشار إليها على الفنادق طالما أن المشرع قرن هذه العبارة بغيرها من الأماكن المعدة لإقامة السياح و لاشك أن هذه العبارة بصياغتها على هذا النحو تعود إلى أقرب موصوف بها ، و هى الأماكن لا الفنادق و بالتالي فإنه لا وجه لقصر المنشآت الفندقية السياحية المعدة لإقامة السياح دون غيرها .

لذلك توجه المصلحة نظر المأموريات إلى اعتبار جميع الفنادق منشآت فندقية في مجال تطبيق أحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ و بالتالي فطبقاً للمادة الخامسة من هذا القانون تعفى من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية على أى

منها و ذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بهذا القانون و هو أول مارس سنة ١٩٧٣ .

و حيث وافقت المصلحة على فتوى مجلس الدولة سالفة الذكر و رأت تعميمها لذلك فإن المصلحة تنبه إلى مراعاة تنفيذ ما انتهت إليه هذه الفتوى بكل دقة .

٢- تعليمات تفسيرية عامة رقم (١) لسنة ١٩٨٤

(صدرت في ١ فبراير ١٩٨٤)

بشأن بداية الإعفاء الضريبي – من أول سنة تالية للإنتاج أو مزاولة النشاط ... و لمدة خمس سنوات

تنص المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بإصدار نظام استثمار المال العربى و الاجنبى و المناطق الحرة المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ " بأنه مع عدم الاخلال بأية إعفاءات ضريبية أفضل مقررة فى قانون آخر تعفى أرباح المشروعات من الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و ملحقاتها بحسب الأحوال و من الضريبة العامة على الإيراد بالنسبة للأوعية المعفاة من الضرائب النوعية طبقا لهذا النص ، و ذلك لمدة خمس سنوات اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال " .

و قد ثار الخلاف فى تحديد بداية الإعفاء الضريبي ....

و قد عرض الخلاف على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى و التشريع بمجلس الدولة و انتهى الرأى بجلستها المنعقدة فى ٢١ ديسمبر ١٩٨٣ الى أن بداية الإعفاء الضريبي المقرر بالمادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ هو أول سنة مالية تالية لبداية الانتاج أو مزاولة النشاط بحيث لا تتجاوز هذه السنة أثنى عشرا شهرا و قد استندت الجمعية فى رأيها الى أنه إزاء صراحة النص فلا محل للاجتهاد ، و هذه الصراحة واضحة في المغايرة فى الحكم بين الإعفاء الضريبي المقرر بالمادة ١٦ سالفة الذكر و بين الإعفاء من ضريبة الدمغة و رسوم الشهر و التوثيق المقررة بالمادة ٢٣ من القانون سالف الذكر و الذى جعل مدتها تبدأ من تاريخ تشغيل المشروع ، و كذلك المغايرة فى الحكم بين الإعفاء المقرر بالمادة ١٦ سالفة الذكر و الإعفاء من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الاضافية المقررة .

٣- تعليمات تفسيرية عامة رقم (٢) لسنة ١٩٨٤
(صدرت في ٢١ مايو ١٩٨٤)

للمادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بشأن المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التى تحققها مشروعات الاستثمار خلال فترة الإعفاء سواء كانت ناتجة من بيع أصولها الثابتة أو تنازلها عن كل أو بعض فروع المنشأة

ثار الخلاف عن مدى خضوع الأرباح الرأسمالية التى تحققها مشروعات الاستثمار نتيجة التصرف في بعض أصولها الثابتة أو بيع بعض فروعها للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية خلال فترة الإعفاء الضريبي لهذه المشروعات بالتطبيق لحكم المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ . المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ .

و قد عرض هذا الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى و التشريع بمجلس الدولة بجلسة ٥ أكتوبر ١٩٨٣ و انتهى رأيها إلى ما يلى :-

" عدم سريان الإعفاء الضريبي الخمسى بالمادة ١٦ من نظام استثمار المال العربى و الأجنبي و المناطق الحرة الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ و المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ على الأرباح الرأسمالية التى تحققها مشروعات الاستثمار سواء كانت نتيجة عن بيع بعض أصولها الثابتة أو تنازلها عن كل أو بعض فروع المنشأة " .

و قد أسست الجمعية العمومية رأيها على ما يأتى :-

١- أن المادة الاولى من هذا القانون حددت ما يقصد "بالمشروع" في تطبيق أحكامه فقررت أنه يقصد بالمشروع كل نشاط يدخل في أى من المجالات المقررة فيه و يوافق عليه مجلس إدارة الهيئة العامة للاستثمار و المناطق الحرة .

٢- و نصت المادة الثالثة من ذات القانون على أن يكون استثمار المال العربى و الأجنبي في جمهورية مصر العربية لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية و الاجتماعية في إطار السياسة العامة و خطتها القومية .

٣- و حيث أن مفاد نص المادة (١٦) المشار إليها هو الإعفاء الخمسي من الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على إيرادات القيم المنقولة و الضريبة العامة على الإيراد إنما ينصرف إلى أرباح المشروعات الاستثمارية التى وافقت الهيئة العامة للاستثمار على خضوعها لاحكام قانون الاستثمار و بالتالي يكون لها حق التمتع بما ورد به من ضمانات و إعفاءات .

٤- و حيث يقصد بالمشروع الاستثمارى طبقا لحكم المادة الاولى من ذات القانون كل نشاط يدخل في أى من المجالات المقررة و يوافق عليه مجلس ادارة الهيئة بحيث يكون نشاطا أصيلا للمشروع الاستثمارى و الذى يصدر بشأنه الترخيص من الهيئة المذكورة ، فعلى ذلك فان بيع الأصول الرأسمالية للمشروع أو التنازل عنه للغير و تحقيق أرباح عن طريق ذلك النشاط لا يدخل في المجالات الواردة على سبيل الحصر في المادة الثالثة المشار إليها و من ثم فانه لا يجوز اعتباره نشاطا استثماريا و لا تسرى في شأنه المزايا و الإعفاءات المنصوص عليها في قانون استثمار المال العربى و الأجنبي .

و يؤكد ذلك أن الإعفاء بحسب الفهم الطبيعي لهدف الشارع إنما ينصرف إلى الجانب الأصيل للنشاط من المشروع الذى يعمل فعلا في الاستثمار تشجيعا له في الإسهام في الإنتاج القومي و لا ينصرف إلى الجانب الآخر للنشاط من المشروع الذى يخرج عن نطاق الاستثمار بالبيع .

و أية ذلك ايضا أن المشرع لم يستهدف في قانون الاستثمار أن تباع أصول المشروع الرأسمالية أو يتم التنازل عنها للغير إلا عند تصفية المشروع توطئة لإعادة تصدير المال المستثمر إلى الخارج طبقا للمادة (٢١) من القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل ، أما التصرف في بعض الأصول الثابتة للمشروع أثناء قيامه فلا يعدو أن يكون مضاربة على عناصر لا تدخل أصلا في مجالات الاستثمار مما ينبغي أن تنحسر عنه الامتيازات التى منحها القانون للمال المستثمر .

٤- ملحق تعليمات تفسيرية عامة رقم (٢) لسنة ١٩٨٤
(صدرت في ٢٨ نوفمبر ١٩٨٤)
للمادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ بنظام استثمار المال العربى و الأجنبي و المناطق الحرة بشأن مدى خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأصول الرأسمالية للضريبة أثناء فترة الإعفاء

الحاقا للتعليمات التفسيرية رقم (٢) للمادة ١٦ الصادرة بتاريخ ٢١ مايو ١٩٨٤ من القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بشأن المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التى تحققها مشروعات الاستثمار خلال فترة الإعفاء سواء كانت ناتجة من بين أصولها الثابتة أو تنازلا عن كل أو بعض فروع المنشأة و ما انتهى إليه الرأى من خضوع هذه الأرباح للضريبة طبقا لفتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى و التشريع لمجلس الدولة بجلسة ٥ أكتوبر سنة ١٩٨٣ .

و نظرا لما ثار من تساؤلات حول مدى خضوع الأرباح التى تحققها بنوك الاستثمار أثناء فترة الإعفاء نتيجة بيع مساهماتها في رأس مال شركات مشتركة أو تنويع محفظة الأوراق المالية لديها بالتصرف في بعضها .

و تأسيسا على ما جاء بالفتوى سالفة الذكر ، فان الأرباح الناتجة من التصرف في الأصول الثابتة للضريبة أثناء فترة الإعفاء إنما تخضع للضريبة باعتبار أن هذا التصرف ليس نشاطا أصيلا للمشروع الاستثمارى الذى يصدر بشأنه الترخيص من الهيئة العامة للاستثمار ، و حيث أن الفهم الطبيعي لهدف الشارع إنما ينصرف إلى الجانب الأصيل للنشاط من المشروع الذى يعمل فعلا في الاستثمار تشجيعا له في الإسهام في الإنتاج القومي و لا ينصرف إلى الجانب الآخر للنشاط من المشروع الذى يخرج عن نطاق الاستثمار ببيع الأصول الذى لا تعدو أن يكون مضاربة على عناصر لا تدخل أصلا في مجال الاستثمار .

لذلك توجه المصلحة النظر إلى مراعاة عدم خضوع الأرباح الناتجة عن بيع الأصول الرأسمالية للضريبة أثناء فترة الإعفاء بالنسبة للمشروعات التالية :

أولا : مشروعات الإسكان و مشروعات الامتداد العمراني المنصوص عليها في المادة ٣ بند ٣ من قانون الاستثمار سالف الذكر حيث لا يعتبر شراء مبنى قائم فعلا أو أرض فضاء مشروعا في مفهوم أحكام قانون الاستثمار إلا اذا كان بقصد البناء أو إعادة البناء و ليس بقصد إعادة البيع للاستفادة من الزيادة في القيمة السوقية التي تخضع أرباحه في هذه الحالة للضريبة – أما أرباح بيع المبنى الذى إقامته المنشأة أو أعادت بناءه فلا يخضع للضريبة لانه يدخل مجال الاستثمار لهذه المنشأة .

ثانيا : أرباح البنوك الاستثمارية الناتجة عن بيع مساهمتها في رأس مال شركات مشتركة و كذلك أرباح بيع الأوراق المالية بمحفظة الأوراق المالية ، حيث أن مجال عمل بنوك الاستثمار يهدف أساسا إلى تنمية الاستثمار و الإسهام في قيام المشروعات الاستثمارية لخدمة المشروعات و قيامه ببيع أسهم المشروعات التي بدأت نشاطها و الإسهام في غيرها – و التعامل بالشراء و البيع في السوق المفتوحة في الأوراق المالية لتنشيط الأوراق المالية .

لذلك فإن الأرباح الناتجة عن تنويع محفظة الأوراق المالية ببيع بعض هذه الأوراق بالسوق لا تخضع للضريبة أثناء فترة الإعفاء .

ثالثا : شركات الاستثمار التي تهدف إلى توظيف الأموال في المجالات المنصوص عليها في قانون الاستثمار .

و طبيعة هذه الشركات هو القيام بالإسهام في قيام المشروعات و تنشيط سوق الأوراق بشراء و بيع الأوراق المالية .

و لا تعد هذه العمليات تصرفات في أصول رأسمالية تخضع للضريبة أثناء فترة الإعفاء .

٥- تعليمات تفسيرية عامة رقم (٣) لسنة ١٩٨٤
(صدرت في ٢٣ سبتمبر ١٩٨٤)
للمادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤
المعدل في شأن ما اذا كانت فترة توقف المشروع بسبب القوة القاهرة أو الظرف الطارئ أو الحادث الفجائى تدخل ضمن مدة الإعفاء الخمسى

تنص المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ معدلا بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ على أنه :

مع عدم الإخلال بأية إعفاءات ضريبية أفضل مقررة في قانون آخر تعفى أرباح المشروعات من الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و ملحقاتها و تعفى الأرباح التى توزعها من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة و ملحقاتها و من الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و ملحقاتها بحسب الأحوال و من الضريبة العامة على الإيراد بالنسبة للأوعية المعفاة من الضرائب النوعية طبقا لهذا النص و ذلك كله لمدة خمس سنوات اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال .

و قد ثار خلاف في شأن ما اذا كانت فترة توقف المشروع — الخاضع للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بإصدار نظام استثمار المال العربى و الأجنبي و المناطق الحرة بسبب القوة القاهرة أو الظرف الطارئ أو الحادث الفجائى لا تدخل ضمن مدة السنوات الخمس المقررة للإعفاء من الضرائب طبقا للمادة ١٦ من القانون المذكور .

و قد عرض الخلاف على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى و التشريع بمجلس الدولة بجلسة ١٩٨٤/٦/٦ فانتهى رأيها إلى ما يلى :-

أن فترة توقف المشروع الخاضع للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بسبب القوة القاهرة أو الظرف الطارئ أو الحاث المفاجئ تدخل ضمن السنوات الخمس المقررة لإعفائه من الضرائب طبقا للمادة ١٦ من القانون المذكور .

و قد أسست الجمعية العمومية رأيها على ما يأتى :

١- أن مفاد نص المادة ١٦ من القانون المذكور أن الأصل العام خضوع المشروعات الإنتاجية للضرائب – إلا أن المشرع رغبة منه في تشجيع الاستثمار لجذب الأموال الأجنبية و التكنولوجيا المتقدمة لتطوير كافة الأنشطة الإنتاجية دعما للاقتصاد القومي – فقد منح استثناءا هذه المشروعات إعفاءات ضريبية لمدة خمس سنوات اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو لمزاولة النشاط حسبما يبين من نص المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار إليه و هو نص خاص يقضى صراحة بأن الإعفاء من الضريبة لمدة خمس سنوات اعتبارا من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال و لم ينص على خمس سنوات إنتاجية حتى يمكن القول بعدم حساب المدة التى يتوقف فيها المشروع الاستثمارى خلال مدة الإعفاء المشار إليها .

٢- و بما أن هذا النص حسبما سبق البيان يعد استثناء من القواعد العامة في الضريبة فمن ثم فانه لا يجوز التوسع في تفسيره أو القياس عليه ، و يتعين تطبيقه في الحدود الواردة فيه ، و أنه و لئن كان الحريق الذى شب في شركة الشرق لصناعة السجاد (مكة) – و ما أدى إليه من توقف المصنع يعد سببا خارجا عن إرادة الشركة ، إلا أنه ليس من شأنه أن يؤدى إلى امتداد مدة السنوات الخمس المقررة للإعفاء الضريبي مدة أخرى تعادل مدة التوقف ، مادام أن مدة الإعفاء بدأت فعلا ببداية الإنتاج طبقا للنص الصريح للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار إليه و هذه المدة ليست مماثلة لمدد التقادم المعروفة في القوانين حتى يمكن القول بخضوعها لاحكام التوقف و الانقطاع بل هى مدة إعفاء ضريبي و أن كان يرتبط بدء سريانها ببدء الإنتاج إلا أن حسابها ليس مرتبطا بالإنتاج الفعلي حتى و لو كان توقفه يرجع لسبب خارج عن إرادة صاحب المشروع الاستثمارى .

هذا و قد وافق السيد الدكتور وزير المالية في ١٩٨٤/٨/٢٣ على تنفيذ هذه الفتوى و توجه المصلحة النظر إلى مراعاة تنفيذ ما جاء بهذه الفتوى بكل دقة .

٦- تعليمات تفسيرية عامة رقم (٦) لسنة ١٩٨٩
(صدرت في ٢١ أغسطس ١٩٨٩)
بشأن إعفاء المنشآت السياحية - المعدة أساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في "ذات المكان" - من الضرائب

تنص المادة الخامسة من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ بشأن المنشآت الفندقية و السياحية على إعفاء المنشآت الفندقية و السياحية من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية على أى منها و ذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بهذا القانون .

و طبقا للفقرة الثانية من المادة الاولى من نفس القانون تعتبر منشأة سياحية الأماكن المعدة أساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كالملاهى و النوادي الليلية و الكازينوهات و الحانات و المطاعم و التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة .

و قد ألغت المادة (٢٥) من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية الإعفاءات الضريبية المقررة في القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ بشأن المنشآت الفندقية و السياحية بالنسبة للملاهى و النوادي الليلية و الكازينوهات و الحانات و كذلك بالنسبة للاستراحات و البيوت و الشقق المفروشة .

و قد ثار التساؤل حول الأماكن المعدة أساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كالمطاعم و الكافيتريات الصادر لها قرار من وزير السياحة تطبيقا لاحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في حالة عدم اقتصار نشاطها على تقديم المأكولات و المشروبات لاستهلاكها بداخل المحل و إنما يتعدى ذلك البيع للجمهور لاستهلاكها خارج المحل ، و هل يطبق عليها الإعفاء الخمسى من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية تطبيقا للمادة الخامسة من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ من عدمه .

و ردا على ذلك نفيد أنه طبقا للمواد ١ ، ٢ ، ٥ من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية ، فأنه يشترط لإعفاء المطاعم التي تحمل صفة منشأة سياحية من الضريبة طبقا لحكم المادة (٥) من القانون ما يلي :

١- يجب أن تكون المنشأة السياحية مطعما (أو ما في حكمها) .
٢- يجب أن يكون معدا أساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان .
٣- يجب أن يصدر بتحديد تلك المطاعم قرار من وزير السياحة .
٤- يجب أن يصدر ترخيص من وزارة السياحة بإنشاء أو إقامة المطعم أو استغلاله أو إدارته طبقا للشروط و الإجراءات التي يصدر بها قرار من وزير السياحة (مادة ٢ من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣) .

و في حالة تخلف أى شرط من الشروط الأربعة سالفة الذكر ، فانه لا مجال لتطبيق الإعفاء الوارد بالمادة (٥) المشار إليها .

و لعل من أهم الشروط في هذا الخصوص هو الشرط الخاص بأن يكون المطعم معدا أساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان .

و ايضاحا لهذا الشرط ، فإن المصلحة تنبه إلى مراعاة الضوابط التالية :

١- أن يكون تصميم المطعم معدا أساسا لتقديم المأكولات و المشروبات للسياح لاستهلاكها في ذات المكان . بمعنى أن يكون مزودا بالإمكانيات المادية اللازمة لتناول المأكولات و المشروبات بداخله من موائد و كراسي و ما شابه ذلك ، و أن يكون ذلك هو نشاطه الأساسي .
و في هذه الحالة فانه لا يمكن إجبار السائح على استهلاك كل ما يقدم إليه من مأكولات و مشروبات في نفس المكان ، و اذا ما أخذ بعضها لاستهلاكه في خارج المكان ، فإن ذلك لا يغير من الأمر شيئا ، و لا يخرج المطعم عن طبيعته من أنه مخصص أساسا لتناول الأشياء بداخله – و بالتالي استحق الإعفاء الضريبي طبقا للمادة (٥) من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ لانطباق الشرط السالف الذكر عليه .

٢- في حالة ما اذا كان المطعم معدا أساسا لتقديم المأكولات و المشروبات لاستهلاكها خارجه أى أن نشاطه الأساسي هو مجرد إعداد المأكولات و المشروبات و بيعها للزبائن لتناولها بمنازلهم أو خارج المحل . فإن الشرط الخاص بأن يكون المطعم معدا أساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان يكون غير متوافر في هذه الحالة و بالتالي لا يستحق هذا المطعم الإعفاء الضريبي ، حتى لو اعتبرته وزارة السياحة منشأة سياحية و أعطت له ترخيصا بالاستغلال أو الإدارة أو ممارسة النشاط .

٣- في حالة ما اذا كان المطعم السياحي يمارس النشاطين معا أى تقديم المأكولات و المشروبات إلى السياح لاستهلاكها في ذات المكان ، و في نفس الوقت يقوم ببيع المأكولات و المشروبات إليهم لاستهلاكها خارج المكان ، فإن العبرة بالنشاط الأساسي أو الرئيسي ، خاصة و أن نص المادة الاولى من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ قد ورد به بالحرف الواحد "الأماكن المعدة أساسا" أى أعدت ليكون استغلالها الأساسي في تقديم المأكولات و المشروبات إلى السياح لاستهلاكها في ذات المكان و في هذه الحالة تعفى بغض النظر عن النشاط الإضافي الذى تمارسه إلى جانب النشاط الأساسي ، طالما قد اعتبرتها وزارة السياحة منشأة سياحية و رخصت لها بممارسة النشاط .

أما اذا كان النشاط الأساسي أو الغالب هو تقديم المأكولات و المشروبات لاستهلاكها خارج المحل ، فإنها لا تستحق الإعفاء الضريبي لعدم توافر الشرط المشار إليه في شأنها .

و تنبه المصلحة إلى مراعاة تنفيذ ما تقدم بكل دقة .



المبحث الثالث : التعليمات التفسيرية

١- تعليمات تفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٨٧

(صدرت في ١٩٨٧/١١/١٩)

بشأن مدى سريان الإعفاء المقرر بالقانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ بشأن المنشآت الفندقية و السياحية في حالة قيام مالك هذه المنشآت بتأجيرها للغير نظير إيجار أو حصة من الإيرادات

ثار التساؤل عن مدى سريان الإعفاء المقرر بالمادة ٥ من القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣ المشار إليه في حالة قيام المنشأة المرخص لها سياحيا بتأجيرها نظير إيجار ثابت أو حصة من الإيرادات .

و بعرض الموضوع على مجلس الدولة "ادارة الفتوى لوزارات المالية و الاقتصاد و التموين و التأمينات " انتهى رأيها بجلستها المنعقدة بتاريخ ٣٠ مارس ١٩٨٧ إلى أن مالك المنشأة الفندقية و السياحية و كذلك مستغل المنشأة يتمتع كلاهما بالإعفاء المقرر بالمادة (٥) من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ . استنادا إلى انه لما كان نص المادة الخامسة من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ التى تقضى بأنه مع عدم الإخلال بأحكام القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١ في شأن استثمار المال العربى و المناطق الحرة و الإعفاءات المقررة به و بأية إعفاءات ضريبية مقررة في أى قانون آخر تعفى المنشآت الفندقية و السياحية من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية على أى منها و ذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بهذا القانون... و حيث أن نص المادة الخامسة المشار إليه من العموم بحيث يسمح بإعفاء كل من المالك و مستغل المنشآت السياحية في حالة تأجيرها للغير للقيام باستغلالها ذلك أن المشرع ربط الإعفاء بإقامة الفندق و مباشرته لنشاطه فمجرد إقامة الفندق وحده دون مباشرة النشاط لا يكسب حقا في الإعفاء و إنما يلزم لبدء سريان الإعفاء مباشرة الفندق لنشاطه فعلا فإذا كان مستغل الفندق شخصا آخر غير مالكه فإن مستغل الفندق يفيد هو و مالكه من الإعفاء المقرر بالمادة الخامسة باعتبار أن كلا منهم قد ساهم بنشاطه في توافر شروط الإعفاء فالمالك أقام الفندق أو المنشأة السياحية و المستأجر أو المستغل باشر النشاط فعلا و بنشاط كل منهما مجتمعين توافر شرط الإعفاء و من ثم يفيد كلاهما من الإعفاء المقرر .

و المصلحة توجه النظر إلى تنفيذ ما انتهت إليه فتوى مجلس الدولة بإعفاء كل من مالك المنشأة الفندقية و السياحية و كذلك المستغل في حالة الحصول على ترخيص من وزارة السياحة طبقا لأحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ .

٢- تعليمـــــات تفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٨٨

(صدرت في ١٢ ديسمبر ١٩٨٨)

بـــشــأن خضوع الحفلات التى تقام بالفنادق

و الـمحـــال العامة السياحية لرسم التنمية

نصت الفقرة ١٥ من المادة الاولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة و المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ بأن يفرض رسم يسمى "رسم تنمية الموارد المالية للدولة " على ما يأتى :

الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق ، و المحلات العامة السياحية .

و يحدد الرسم عليها وفقاً للمبالغ المدفوعة ، و بالنسب الآتية :

٢٠٪ على الـ ١٥٠٠٠ جنية الأولى

٣٠٪ على الـ ١٥٠٠٠ جنية الثانية

٤٠٪ على ما زاد عـــلى ذلـك

و تلتزم الجهات التى تقدم هذه الخدمات بتحصيل هذا الرسم مع قيمة الخدمة، و توريده إلى مصلحة الضرائب .

و في هذا الشأن تقضى المادة ٢٣ من قرار وزير المالية رقم ٧٦ لسنة ١٩٨٦ بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ و المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ بأن يسرى "رسم التنمية" المنصوص عليه في البند ١٥ من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ على الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق و المحلات العامة و السياحية .

و يحدد الرسم المذكور وفقا للمبالغ المدفوعة و بالنسب الآتية :

٢٠٪ على الـ ١٥٠٠٠ جنية الأولى

٣٠٪ على الـ ١٥٠٠٠ جنية الثانية

٤٠٪ على ما زاد على ذلك

كما تقضى المادة ٢٤ من قرار وزير المالية رقم ٧٦ لسنة ١٩٨٦ بأن تقوم الفنادق و المحلات العامة السياحية المشار إليها في المادة السابقة بتحصيل رسم التنمية بالفئات المنصوص عليها في المادة السابقة ، و ذلك عند تحصيل قيمة الخدمة المقدمة ، و على الفنادق و المحلات المذكورة توريد الرسوم المحصلة إلى مصلحة الضرائب ، (الإدارة العامة لضرائب الدمغة بالقاهرة) و ذلك خلال الخمسة عشر يوما الاولى من الشهر التالي للتحصيل و يتم التوريد بموجب شيك لصالح الإدارة العامة لضرائب الدمغة بالقاهرة .

و استنادا لعمومية النص السابق تخضع جميع أنواع الحفلات التى تقيمها الفنادق بالنوادى الليلية بها سواء تدخل في نشاطها المعتاد أو في حفلات رأس السنة ، و غيرها من المناسبات لرسم تنمية الموارد المالية للدولة . و يحصل هذا الرسم مع قيمة أو مع قيمة الخدمة الترفيهية المقدمة بالفنادق الموضحة على النحو السابق ، و سواء كان مقيم الحفل هو الفندق أو من الغير ، و ما يسرى على الفنادق في هذا الشأن يسرى على المحلات العامة السياحية .

و توجه المصلحة نظر إدارتها و المأموريات التابعة لها التى تختص بالأشراف أو بتحصيل رسم تنمية الموارد المالية للدولة بتنفيذ ما جاء بهذه التعليمات على وجه الدقة .

٣- تعليمات تفسيرية رقم (٢) لسنة ١٩٨٩

(صدرت في ٦ ديسمبر ١٩٨٩)

بشأن خضوع الحفلات التى تقام بالفنادق

و المحال العامة السياحية لرسم التنمية

سبق أن أصدرت المصلحة في ١٢ ديسمبر ١٩٨٨ التعليمات التفسيرية رقم ١ للبند ١٥ من المادة الاولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة و المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ بشأن خضوع الحفلات التى تقام بالفنادق و المحال العامة لرسم التنمية .

و بتاريخ ١٥ يناير ١٩٨٩ أصدرت المصلحة استدراكا يضاف إلى الفقرة الأخيرة من هذه التعليمات يتضمن خضوع جميع أنواع الحفلات التى تقيمها الفنادق بقاعاتها أو نواديها الليلية سواء دخلت في نشاطها المعتاد أو في الحفلات الخاضعة لرسم تنمية الموارد المالية للدولة و يحصل هذا الرسم مع قيمة تكاليف الحفلة أو مع قيمة الخدمة الترفيهية المقدمة بالفنادق و سواء كان مقيم الحفلة هو الفندق أو الغير ، و على أن يسرى على المحال العامة السياحية ما يسرى على الفنادق في هذا الشأن .

و أزاء الخلاف في الرأى بين المصلحة و وزارة السياحة التى طلبت عدم خضوع حفلات النشاط المعتاد للفنادق و المحال العامة السياحية لرسم تنمية الموارد المالية للدولة .

فقد استطلعت الوزارة رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى و التشريع بمجلس الدولة فأفادت بكتابها رقم ١٠٠٨ في ٢٦ أكتوبر ١٩٨٩ ملف ٣٩٢/٢/٣٧ أنه بعرض الموضوع على الجمعية العمومية بجلستها المنعقدة بتاريخ ٤ أكتوبر ١٩٨٩ رأت أنه " ..... و لئن كان الظاهر من صياغة النص الذى فرض رسم تنمية المواد المالية للدولة أن الذى يخضع لهذا الرسم عموم الحفلات

و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق و المحال العامة السياحية حسبما يوحى بذلك ظاهر النص إلا أن الذى يخضع للرسم في الواقع من الأمر هو الحفلة أو الخدمة الترفيهية الخارجة عن النشاط الفندقى أو السياحى المعتاد المرخص و التى تقتضي إعدادا خاصا لأن هذه الحفلة أو الخدمة الترفيهية هى أحدى مظاهر الاستهلاك الترفى المعنى بالنص فالمقصود بالحفلة أو الخدمة الترفيهية في مفهوم القانون المذكور هو استخدام الفنادق أو المحل السياحى في إقامة حفل يستهدف الترفيه دون أن يكون لصيقا بالأغراض المستهدفة بإنشاء الفندق أو المحل السياحى ، فحفل الزواج و الميلاد و الحفلات التى يتم فيها تأجير أحدى قاعات الفندق بأجر و حفلات أعياد الميلاد و رأس السنة أو غيرها من المناسبات العامة أو الخاصة تخضع لرسم تنمية الموارد المالية للدولة سواء كانت الحفلة لا يصاحبها خدمة ترفيهية فتسمى حفلة فقط أو حفلة يصاحبها خدمة ترفيهية فتسمى عندئذ خدمة ترفيهية أما النشاط المعتاد للفندق من مبيت و تقديم وجبات و مشروبات و لو صاحبها ترفيه اعتاد الفندق تقديمه للنزلاء كالحفلات اليومية بالملهى الليلى للفندق فلا تخضع للرسم سالف البيان . و كذلك الحال بالنسبة للمحال العامة السياحية فلا تخضع حفلاتها اليومية للرسم المذكور ما دامت لصيقة بنشاطها المعتاد .

لذلك فقد انتهى رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى و التشريع إلى عدم خضوع الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق و المحلات العامة السياحية لرسم تنمية الموارد المالية للدولة إلا اذا كانت خارجة عن نشاطها اليومي المعتاد على الوجه السابق " .

و حيث قد تمت الموافقة على ما انتهت إليه فتوى الجمعية العمومية سالفة الذكر .

لذلك فإن المصلحة تنبه إلى مراعاة تنفيذ ما تضمنته هذه الفتوى بكل دقة مع إلغاء أية تعليمات مخالفة سبق صدورها في هذا الخصوص .

٤- تعليمات تفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٩١
(صدرت في ١٤/ ٤/ ١٩٩١)
بشأن فرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة

تنص المادة الأولى الفقرة – ١٥ – من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ على أنه :

"..................... الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق و المحلات العامة السياحية ، و يحدد الرسم عليها وفقا للمبالغ المدفوعة بالنسبة الآتية :

٢٠٪ على الـ ١٥٠٠٠ جنية الأولى

٣٠٪ على الـ ١٥٠٠٠ جنية الثانية

٤٠٪ على ما زاد على ذلك

و تلتزم الجهات التى تقدم هذه الخدمات بتحصيل هذا الرسم مع قيمة الخدمة و توريده إلى مصلحة الضرائب.

و قد ثار خلاف في الرأى حول مدى و كيفية خضوع المبالغ التى يدفعها منظم الحفل للفندق أو المحل السياحى لرسم تنمية الموارد المالية للدولة المقرر بالقانون المذكور .

و بعرض الخلاف على ادارة الفتوى لوزارات المالية و الاقتصاد و التموين و التأمينات بمجلس الدولة فأفادت بكتابها رقم ٣٩٦ المؤرخ ١٩٩١/٣/٢٣ – ملف رقم ٩١٤/١/٤– بأنه قد " استبان للجمعية العمومية لقسمى الفتوى و التشريع بمجلس الدولة أن الذى يخضع للرسم هو الحفلة أو الخدمة الترفيهية التى تخرج عن النشاط الفندقى أو السياحى المعتاد المرخص به و التى تقتضي

إعدادا خاصا، أما النشاط المعتاد للفندق من مبيت و تقديم وجبات و مشروبات و لو صاحبها ترفيه تقدمه للنزلاء كالحفلات اليومية بالملهى الليلى للفندق . فلا تخضع للرسم سالف البيان .

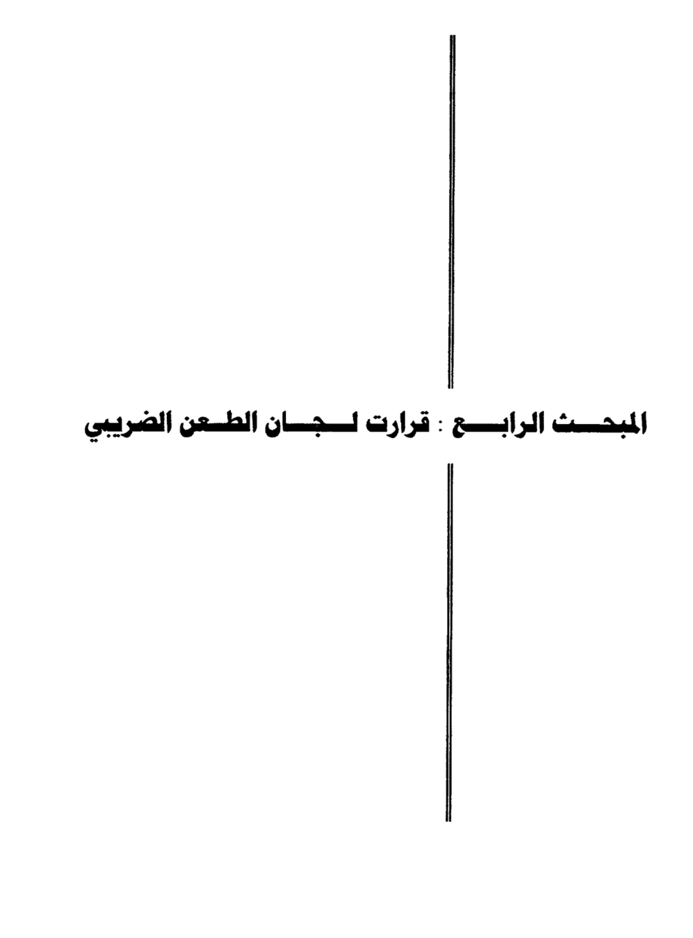
و عن وعاء الرسم في حالة الحفلات أو الخدمات الترفيهية غير المعتادة فإن المستفاد من المادة الأولى ، فقرة (١٥) المشار إليها ، أن رسم تنمية الموارد المشار إليه يفرض على الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق و المحلات العامة السياحية ، و أن الرسم يتحدد وفقا للمبالغ المدفوعة و بالنسب التى حددها النص المشار إليها و يكون الملتزم بدفع الرسم المقرر هو منظم الحفل .

و مقتضى ما تقدم أن وعاء الرسم يتحدد بما يدفعه منظم الحفل للفندق أو المحل السياحى سواء كان دخول الرواد بأجر أو بغير أجر ، و سواء حقق المنظم ربحا من تنظيم الحفل أم لحقت به خسارة، على أن يلتزم منظم الحفل بدفع الرسم المشار إليه بالنسبة المقررة في النص ، حيث أنه هو المتعاقد مع الفندق أو المحل السياحى لإقامة الحفلة أو الخدمة الترفيهية و ليس الرواد المستفيدين بتلك الحفلة أو الخدمة الترفيهية .

و قد انتهت الفتوى المذكورة إلى أن "وعاء رسم تنمية الموارد المقرر على الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تخرج عن النشاط الفندقى أو السياحى المعتاد المرخص به يتحدد بالمبالغ التى يدفعها منظم الحفل للفندق أو المحل السياحى ، و أن الملتزم بدفع رسم تنمية الموارد على النحو المشار إليه هو منظم الحفل " .

حيث قد وافقت مصلحة الضرائب على هذه الفتوى ، فإنها تنبه كافة وحدات المصلحة إلى الالتزام بها .





المبحـــث الرابـــع : قرارت لـــجـان الطــعن الضريبي

"قرارات لجان الطعن الضريبي في مجال المنشآت الفندقية"

م	السنوات	لجنة الطعن	رقم الطعن	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
١	١٩٧٩	الإسكندرية د / ١٥	٨٢ لسنة ٩٢	المبيت = ٣٦ سرير× ٠,٣٥ج ×٩٢ يوم × ١٠٠٪ +٢٧٣ يوم ×٦٠٪ = ٣٢٢٣,٠٠ يخصم المصروفات = ٦٠٠,٠٠ الصافي = ٢٦٢٣,٠٠
٢	٧٩ / ٨٢	الإسكندرية د / ١٣	٩٠٤ لسنة ٩٠	سنة ١٩٧٩: الاقامة = ٩٦ج × ٦٢يوم × ٩٠٪ + ٩٦ج ×٦٠يوم ×٥٥٪ + ٩٦ج × ٤٣يوم ×٣٠٪ = ٥٣٥٦,٨٠ ج +٣١٦٨,٠٠ ج+٦٩٩٨,٤٠ ج = ١٥٥٢٣,٢٠ وجبات النزلاء = ٩٢٤٣ج × ٢٥٪ = ٢٣٤٠,٧٥ مأكولات غير النزلاء = ٩ج × ٣٦٥ يوم × ٣٠٪ = ٩٨٥,٥٠ مشروبات غير النزلاء = ٣ج × ٣٦٥ يوم × ٤٠٪ = ٤٣٨,٠٠ تليفون سنويا = ٥٠٠,٠٠ إجمالي الربح السنوي الكلى = ١٩٧٥٧,٤٥ الخدمة = (١٥٥٢٣,٢٠ج+٩٢٤٣ج + ٥٠٠ج +٥٨٤٠ج) × ٥٪ خدمة = ١٥٥٥,٣٠ إجمالي الربح و الخدمة = ٢١٣١٢,٧٥ تخصم م. عمومية = ١٠٧٥٩,٤٦ الصافي مقربا = ١٠٥٥٣,٠٠

سنة ١٩٨٠ :

الاقـــامـــه = ١٠٠,٥ج × ٦٢يـــوم × ٩٠٪ + ١٠٠,٥ج ×
٦٠يـــوم× ٥٥٪+٩٦ ج×١٠٠يـــوم×٣٠٪
= ٥٦٠٧,٩٠ج + ٣٣١٦,٥ ج +٧٣٢٦,٤٥ج = ١٦٢٥٠,٨٥

وجـــبـــات النـــزلاء = ١١٥٦٢ج × ٢٥٪ = ٢٨٩٠,٥٠

مأكولات غـــير النـــزلاء = ١٢ج × ٣٦٥ يوم × ٣٠٪ = ١٣١٤,٠٠

مشروبـــات غير النزلاء = ٤ج × ٣٦٥ يـوم × ٤٠٪ = ٥٨٤,٠٠

تـــلـــيـــفـــون ســـنـــويـــا = <u>٥٥٠,٠٠</u>

إجمالي الربح السنوي الكلى = ٢١٥٨٩,٣٥

الخدمة =

(١٦٢٥١ج + ١١٥٦٢ج + ٥٥٠ج +٥٨٤٠ج) × ٥٪ خـــدمـــة = <u>١٧١٠,١٥</u>

إجمالي الربح و الخدمة = ٢٣٢٩٩,٥٠

تـــخـــصـــم م. عمومية = <u>١١٤٥٤,٠٠</u>

الـــصـــافـــى مقربا = ١١٨٤٥,٠٠

سنة ١٩٨١ :

الاقـــامـــة = ١٠٦,٨ ج × ٦٢يوم × ٩٠٪ + ١٠٦,٨ج ×
٦٠يوم × ٥٥٪ + ١٠٦,٨ج × ٢٤٣يوم×٣٠٪
= ٥٩٥,٤٤ج + ٣٤٩٨ ج + ٧٣٢٦,٤٥ج = ١٧١٨٤,٨٤

وجـــبـــات النـــزلاء = ١٤٩٢٢ج × ٢٥٪ = ٣٧٣٠,٥٠

مأكـــولات غـــيـــر النـــزلاء = ١٤ج × ٣٦٥ يوم × ٣٠٪ = ١٥٣٣,٠٠

مشـــروبـــات غير النـــزلاء = ٥ج × ٣٦٥ يوم × ٤٠٪ = ٧٣٠,٠٠
تـــلـــيـــفـــون ســـنـــويـــا = ٦٠٠,٠٠
إجمالي الربح السنوي الكلى = ٢٣٧٧٨,٣٤
الخدمـــة =
(١٧١٨٤,٨٤ج + ١٤٩٢٢ج + ٦٩٣٥ج + ٦٠٠ج) × ٥٪ خدمة = ١٩٨٢,١٠
إجمالي الربح و الـخدمة = ٢٥٧٦٠,٤٤
تـــخـــصم م. عمـومية = ١٢٩٤٦,٠٠
الـــصـــافـــى مقربا = ١٢٨١٤,٠٠

سنـــة ١٩٨٢ :

الاقـــامـــة = ١٣٣,٢ج × ٦٢يـوم × ٩٠٪ + ١٣٣,٢ج × ٦٠يوم × ٥٥٪ + ١٣٣,٢ج × ٢٤٣يوم × ٣٠٪
= ٧٤٣٢,٥٦ج + ٤٣٩٥,٦ج + ٩٧١٠,٢٨ ج = ٢١٥٣٨,٤٤
وجـــبـــات النـــزلاء = ١٨٣٩٣ج × ٢٥٪ = ٥٩٨,٢٥
مـــأكولات غير النـــزلاء = ١٦ج × ٣٦٥ يوم × ٣٠٪ = ١٧٥٢,٠٠
مشروبـــات غير النزلاء = ٦ج × ٣٦٥ يوم × ٤٠٪ = ٨٧٦,٠٠
تـــلـــيـــفـــون ســـنـــويـــا = ٦٥٠,٠٠
إجمالي الربح السنوي الكلى = ٢٩٤١٤,٦٩
الخدمة =
(٢١٥٣٨,٤٤ + ١٨٣٩٣ج + ٦٥٠ج + ٨٠٣٠ ج) × ٥٪ خـدمة = ٢٤٣٠,٦٠
إجمالي الربح و الخدمة = ٣١٨٤٥,٢٩
تـــخـــصم م. عمومية = ١٥٧٠٥,٨٥
الـــصـــافـــى مقربا = ١٦١٤٠,٠٠

م	السنوات	لجنة الطعن	رقم الطعن	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
٣	٨٢ / ٨٥	الإسكندرية د / ٣	٦٣٩ لسنة ٩٢	سنة ١٩٨٢ : مبيت = ١٧سرير×٦٠,٠ج×(٩٢يوم×١٠٠٪+٢٧٣يوم×٦٠٪) = ٢٦٠٩,١٦ يضاف ١٠٪ خدمة = ٢٦٠,٩٢ يضاف إيرادات أخرى و تليفون = ١٥٠,٠٠ إجمالي الإيراد الكلى = ٣٠٢٠,٠٨ يخصم م.ع مقرب = ٨٦٣,٠٨ صافى الربح مقرب = ٢١٥٧,٠٠ سنة ١٩٨٣ : مبيت = ١٧سرير× ٧٠,٠ج × (٩٢يوم×١٠٠٪+٢٧٣يوم×٦٠٪) = ٣٠٤٤,٠٢ يضاف ١٠٪ خدمة = ٣٠٤,٤٠ يضاف إيرادات أخرى و تليفون = ٢٠٠,٠٠ إجمالي الإيراد الكلى = ٣٥٤٨,٤٢ يخصم م.ع مقرب = ٩٦٣,٤٠ صافى الربح مقرب = ٢٥٨٥,٠٠

سنة ١٩٨٤ :

مبيت =

١٧سرير× ٠,٨٥ج × (٩٢يوم×١٠٠٪+٢٧٣يوم×٦٠٪) = ٣٦٩٦,٣١

يضاف ١٠٪ خدمة = ٣٦٩,٦٣

يضاف إيرادات أخرى و تليفون = ١٧٠,٠٠

إجمالي الإيراد الكلى = ٤٢٣٥,٩٤

يخصم م.ع مقرب = ٩٦٢,٩٤

صافى الربح مقرب = ٣٢٧٣,٠٠

سنة ١٩٨٥ :

مبيت =

١٧سرير×١,٠٠ج×(٩٢يوم×١٠٠٪+٢٧٣يوم×٦٠٪) = ٤٣٤٨,٦٠

يضاف ١٠٪ خدمة = ٤٣٤,٨٦

يضاف إيرادات أخرى و تليفون = ٢٠٠,٠٠

إجمالي الإيراد الكلى = ٤٩٨٣,٤٦

يخصم م.ع مقرب = ١٠١٣,٤٦

صافى الربح مقرب = ٣٩٧٠,٠٠

م	السنوات	لجنة الطعن	رقم الطعن	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
٤	١٩٨٤	الإسكندرية د / ٨	١٤ لسنة ٩٠	المبيت شهور (يوليو + أغسطس) = ٥١ سرير × ١,٢٥ج × ٦٢ يوم × ١٠٠٪ = ٣٩٥٢,٥٠ المبيت في الفترة ٨٤/٦/١٥ ، ٨٤/٩/١ = ٨٤/٦/٣٠ ، ٨٤/٩/٣٠ ٥١ سرير×١,٠٠ج ×٤٥ يوم ×٤٠٪ = ١٦٠٦,٥٠ مبيت باقي السنة = ٥١ سرير×٠,٨٠ج ×٢٥٩يوم ×٤٠٪ = ٤٢٢٦,٨٨ إجمالي الإيرادات = ٩٧٨٥,٨٨ تضاف ٥٪ حكميه = ٤١٩,٠٠ الإجمالي = ١٠٢٠٤,٨٨ تخصم م.عمومية = ٣٩٣٠,٨٨ باقي الربح المعدل مقربا = ٦٢٧٤,٠٠
٥	٨٩ / ٩٤	الإسكندرية د / ٣	٢٩ لسنة ٩٨	١٩٨٩ / ١٩٩٠ : المبيت = ١٦٧٤٨,٦٠ الإفطار = ٣٦٥ يوم × ٣٠٪ × ٢٨ج = ٣٠٦٦,٠٠ مشروبات ساخنة = ٧٠كوب×٩٠٪×١٢شهر×٤٠٪×٥٠طلب×٠,٧٠ج = ١٠٥٨٤,٠٠ مشروبات(قهوة) = ٧٠ كوب×١٠٪×١٢ شهر×٩٠ طلب× ٤٠٪×٠,٨٠ ج = ٢٤١٩,٢٠ مشروبات باردة صيفا = ٩٥ يوم × ٤٠٪ × ٧٥ج = ٢٧٦٠,٠٠ مشروبات باردة شتاءا = ٢٧٣ يوم × ٤٠٪ × ٤٠ج = ٤٣٦٨,٠٠

مشروبات(البـــيرة) = ١٦زجاجة×٣٣٥ يوم × ١,٥٥ج = ٨٣٠٨,٠٠

تليفونات(مكالمات محلية)= ٤ مكالمة × ٣٦٥ يوم × ٠,٣ج = ٤٣٨,٠٠

تليفون (مكالمات خارجية)= ٢مكالمة × ٣٦٥يـوم × ٠,٩ج = ٦٥٧,٠٠

الــغـــســيـــل = ٣٦٥ يـــــــوم×٢,٢٥ج = ٨٢١,٢٥

الـــدعـــم و رســـــوم البلـــديـــة = ١٠٨٣,٢٠

مجمل ربح التأجير لشركة ...... =٧٢٠٠٠ج ×٥٠٪ = ٣٦٠٠٠,٠٠

الـــــخـــــدمـــــة = ٨٥٦٠٤,٥ × ٦٪ = <u>٥١٣٦,٢٧</u>

إجـــمـــالي الربـــح = ٩٢٣٨٩,٥٢

تـــخصم م. عمومـــية = <u>١١٨١٥,٥٢</u>

صـــافـــى الربـــح = ٨٠٥٧٤,٠٠

١٩٩٠ / ١٩٩١:

الـــمـــبـــيـــت = ٢٥٠٦١,٦٠

الإفـــطـــار = ٣٦٥ يوم × ٣٠٪× ٣٠ج = ٣٢٨٥,٠٠

مشروبات ساخـنة =

٧٠ كوب × ٩٠٪ × ١٢شهر × ٤٠٪ × ٥٠ طلب×٠,٨٠ج = ١٢٠٩٦,٠٠

مشروبات(قهوة) =

٧٠ كوب×١٠٪×١٢ شهر×٩٠ طلب× ٤٠٪×٠,٩٠ ج = ٢٧٢١,٦٠

مشروبات بـاردة صيفا = ٩٥ يـــوم × ٤٠٪ × ٨٠ ج = ٢٩٤٤,٠٠

مشروبات بـردة شتاءا = ٢٧٣ يــوم × ٤٠٪ × ٤٥ ج = ٤٩١٤,٠٠

مشروبـــات (البيرة)=١٦ زجاجة ×٣٣٥ يوم × ١,٧٥ج = ٩٣٨٠,٠٠

تليفون (مكالمات محلية)= ٤ مكالمة×٣٦٥ يوم × ٠,٣٥ج = ٥١١,٠٠

تليفون(مكالمات خارجية)= ٢ مكالمة× ٣٦٥يوم× ١ج = ٧٣٠,٠٠

الغسيل = ٣٦٥ يوم × ٣,٠٠ج = ١٠٩٥,٠٠

الدعم و رسوم البلدية = ١٦٠٧,٠٥

مجمل ربح التأجير لشركة ....= ٧٢٠٠٠ × ٥٠٪ = ٣٦٠٠٠,٠٠

الخدمة = ١٠٢٠٨٠,٦٠ × ٦٪ = ٦١٢٤,٨٣

إجمالي الربح = ١٠٦٤٧٠,٠٠

تخصم م. عمومية = ١٠٦٧٠,٠٠

صافي الربح = ٩٥٨٠٠,٠٠

١٩٩١ / ١٩٩٢:

المبيت = ٢٦٧٤٣,٥٠

الإفطار = ٣٦٥ يوم × ٣٠٪× ٣٣ج = ٣٦١٣,٥٠

مشروبات ساخنة =

٧٠كوب×٩٠٪×١٢شهر×٤٠٪×٥٠طلب×٠,٩٥ج = ١٤٣٦٤,٠٠

مشروبات(قهوة) =

٧٠ كوب×١٠٪×١٢ شهر×٩٠ طلب× ٤٠٪×١,٠٠ ج = ٣٠٢٤,٠٠

مشروبات باردة صيفا = ٩٥ يوم × ٤٠٪ × ٩٠ ج = ٣٣١٢,٠٠

مشروبات باردة شتاءا = ٢٧٣ يوم × ٤٠٪ × ٥٠ ج = ٥٤٦٠,٠٠

مشروبات (البيرة) = ١٦ زجاجة ×٣٣٥ يوم× ١,٧٥ج = ٩٣٨٠,٠٠

تليفون(مكالمات محلية)=٤ مكالمة×٣٦٥ يوم × ٠,٤٠ج = ٥٨٤,٠٠

تليفون (مكالمات خارجية)= ٢مكالمة×٣٦٥يوم × ١,١٠ج = ٨٠٣,٠٠

الغسيل = ٣٦٥ يوم×٣,٧٥ج = ١٣٦٨,٧٥

الــــدعم و رســوم الــبــلــديــة = ١٥٥٢,٨٣

مجمل ربح التأجير لشركة ...... = ٧٢٠٠٠× ٥٠٪ = ٣٦٠٠٠,٠٠

الــخــدمــة = ١١٣٥٤٨,٥٠ × ٦٪ = ٦٨١٢٠,٠٠

إجمالي الربح = ١١٢٩٩٨,٠٠

تخصم م. عمومية = ١٤٩٩٨,٠٠

صافى الربح = ٩٨٠٠٠,٠٠

١٩٩٢/ ١٩٩٣ :

الــمــبــيــت = ٢٦٣٣٦,٠٠

الإفــطــار = ٣٦٥ يوم × ٣٠٪ × ٣٦ج = ٣٩٤٢,٠٠

مشروبات ساخنة =

٧٠كوب×٩٠٪×١٢شهر×٤٠٪×٥٠طلب×١,١٠ج = ١١٦٣٤,٠٠

مشروبات(قهوة) =

٧٠ كوب×١٠٪×١٢ شهر×٩٠ طلب× ٤٠٪×١,١٥ ج = ٣٤٧٧,٦٠

مشروبات باردة صيفا = ٩٥ يــوم × ٤٠٪ × ١٠٠ج = ٣٦٨٠,٠٠

مشروبات باردة شتاءا = ٢٧٣ يــوم × ٤٠٪× ٥٥ج = ٦٠٠٦,٠٠

مشروبــات (البيرة)= ١٦ زجاجة ×٣٣٥ يوم × ١,٨٠ج = ٩٦٤٨,٠٠

تليفون(مكالمات محلية)= ٤ مكالمة × ٣٦٥ يوم × ٠,٤٥ج = ٦٥٧,٠٠

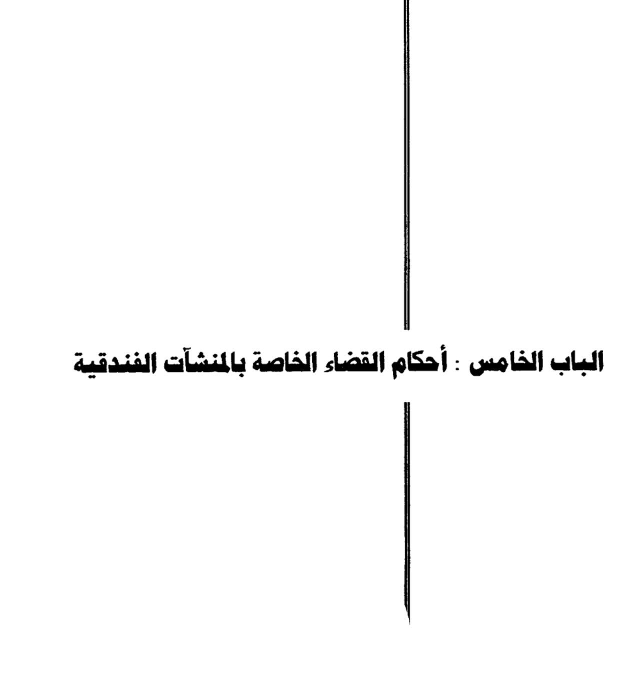
تليفون(مكالمات خارجية)=٢مكالمة×٣٦٥يوم×١,٢٠ج = ٨٦٧,٠٠

الــغــســيــل = ٣٦٥ يــوم×٤,٥٠ج = ١٦٤٢,٥٠

الــدعــم و رسوم الــبــلــديــة = ١٨٣٩,٩٧

مجمل ربح التأجير لشركة ..... =٧٥٠٠٠ج ×٥٠٪ = ٣٧٠٠٠,٠٠

البيان	القيمة				
إيجارات دائنة للأفراد	٨٥٦٨,٠٠ =				
الخدمة = ١٢٣٦١٣,٠٠ × ٦٪	٧٩٦,٧٨ =				
إجمالي الربح	١٢٨٤١٢,٨٥=				
تخصم م. عمومية	١٧٣٤٠,٨٥ =				
صافي الربح	١١١٠٧٢,٠٠=				
١٩٩٤/١٩٩٣ :					
المبيت	٢٨٣٧٥,٤٠ =				
الإفطار = ٣٦٥ يوم × ٣٠٪ × ٤٠ج	٤٣٨٠,٠٠ =				
مشروبات ساخنة =					
٧٠كوب×٩٠٪×١٢شهر×٤٠٪×٥٠طلب×١,٢٥ج	١٨٩٠٠,٠٠ =				
مشروبات(قهوة) =					
٧٠ كوب×١٠٪×١٢ شهر×٩٠ طلب× ٤٠٪×١,٣٠ ج	٣٩٣١,٢٠ =				
مشروبات باردة صيفا = ٩٥ يوم × ٤٠٪ × ١١٠ج	٤٠٤٨,٠٠ =				
مشروبات باردة شتاءا = ٢٧٣ يوم × ٤٠٪× ٦٠ج	٦٥٥٢,٠٠ =				
مشروبات (البيرة) = ١٦ زجاجة ×٣٣٥ يوم × ١,٨٠ج	٩٦٤٨,٠٠ =				
تليفون(مكالمات محلية)= ٤ مكالمة × ٣٦٥ يوم × ٠,٥٠ج	٧٣٠,٠٠ =				
تليفون (مكالمات خارجية)= ٢ مكالمة×٣٦٥يوم×١,٣٠ج	٩٤٩,٠٠ =				
الغسيل = ٣٦٥ يوم×٥,٢٥ج	١٩١٦,٢٥ =				
الدعم و رسوم البلدية	١٨٣٢,٨١ =				
مجمل ربح التأجير لشركة ....= ١٠٨٠٠ج ×٥٠٪	٥٤٠٠٠,٠٠ =				
إيجارات دائنة للأفراد	٨٥٦٨,٠٠ =				
الخدمة = ١٣٦٢٠١,٤٠ × ٦٪	٨١٧٢,٠٨ =				
إجمالي الربح	١٥٢٠٠٢,٧٠=				
تخصم م. عمومية	١٧٦٠٨,٥٩ =				
صافي الربح	١٣٤٣٩٤,٠٠=				



الباب الخامس : أحكام القضاء الخاصة بالمنشآت الفندقية



الفصل الأول : أحكام المحكمة الدستورية العليا

١ – القضية رقم (٣٣) لسنة ١٦ ق "دستورية"

جلسة ٣ فبرايــــر سنة ١٩٩٦

الــحــــكــــم :

" عـدم دسـتورية مـا نصـت عليه الفقـرة الأخيرة مـن المـادة الأولـى مـن القـانون رقـم ١٤٧ لسـنـة ١٩٨٤ بفـرض رسـم تنمـية المـوارد المالـية للدولـة المعـدل بـالقـانون رقـم ٥ لسـنـة ١٩٨٦ مـن أن يسـتحق علـى الجهـات المسـئولة مـثل المـبالغ المقـررة في حالة التخلف عن توريدها في الموعد المحدد ".

الإجــــــــــراءات

بـتاريخ ٨ أكـتوبر سنة ١٩٩٤ ، أقامت الشركة المدعية هذه الدعوى بإيداع صحيفتها قلم كتاب المحكمــة ، طالـبة الحكـم بعـدم دسـتورية الفقـرة الأخـيرة مــن المـادة الأولى مــن القـانون رقـم ١٤٧ لسـنة ١٩٨٤ بفـرض رسـم تنمـية المـوارد المالـية للدولـة ، و المضـافة بالقـانون رقـم ٥ لسـنة ١٩٨٦ بـتعديل بعـض أحكـام القـانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المشار إليه و كذلك المادة الثالثة مـن كـل مـن القـانونين سـالفي الذكـر ، مع إلزام المدعى عليهم بالمصروفات و مقابل أتعاب المحاماة . و بعـد تحضـير الدعـوى ، أودعـت هيـئة المفوضين تقريراً برأيها . و نظرت الدعوى على الوجه المبين بمحضر الجلسة ، و قررت المحكمة إصــــدار الحكم فيها بجلسة اليــــوم .

المحكمة

بعد الإطلاع على الأوراق ، و المداولة . حيث إن الوقائع – حسبما يبين صحيفة الدعوى و سائر الأوراق – تتحصل في أن الإدارة العامـة لرسم تنمية الموارد المالية للدولة ، طالبت الشركة المدعية بأن تـؤدى لهـا مـبلغ .... باعتباره غرامة تأخير عن سداد الرسوم المستحقة عن الحفلات التى أقيمـت بفـندق .... التـابع لها خلال الفترة من أغسطس سنة ١٩٨٨ حتى مارس سنة ١٩٩١ ، و ذلك استنادا لحكـم الفقـرة الأخـيرة من المـادة الأولى مـن القـانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض

رسم تنمية الموارد المالية للدولة ، و المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ ، و إزاء وطأة التهديد بتوقيع الحجز الإدارى على أموالها ، و حفاظا على سمعتها السياحية أمام رواد الفندق و المتعاملين معها ، فقد اضطرت إلى سداد المبلغ الذى طلبته منها مصلحة الضرائب على غير سند من القانون ، ثم أقامت الدعوى رقم ٤٦١٥ لسنة ١٩٩٢ أمام محكمة جنوب القاهرة الابتدائية "الدائرة الرابعة المدنية" بطلب الحكم بإلزام المدعى عليهم من الرابع إلى الأخير – متضامنين– برد المبلغ المذكور و فوائده . و أثناء نظر دعواها الموضوعية ، دفعت المدعية بعدم دستورية الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المشار إليه ـ بعد تعديلها .

و إذ قدرت محكمة الموضوع جدية هذا الدفع ، فقد صرحت للمدعية برفع دعواها الدستورية ، فأقامتها . و حيث إن هيئة قضايا الدولة رفعت الدعوى الماثلة بعدم قبولها ، تأسيسا على رفعها بعد الميعـــاد المقرر قانونا .

و حيث إن قانون المرافعات المدنية و التجارية ، قد نص في المادة ١٥ على أنه إذا عين القانون للحضور أو لحصول الإجراء ميعادا مقدرا بالأيام ، أو بالشهور ، و بالسنين ، فلا يحسب منه يوم الإعلان أو حدوث الأمر المعتبر في نظر القانون مجريا للميعاد ، و كان البند (ب) من المادة ٢٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ ينص على انه إذا دفع أحد الخصوم أثناء نظر الدعوى أمام إحدى المحاكم أو الهيئات ذات الاختصاص القضائي ، بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة ، و رأت المحكمة أو الهيئة أن الدفع جدى ، أجلت نظر الدعوى و حددت لمن أثار الدفع ميعادا لا يجاوز ثلاثة أشهر لرفع الدعوى بذلك أمام المحكمة الدستورية العليا ، فإذا لم ترفع الدعوى في الميعاد ، اعتبر الدفع كأن لم يكن . و كان ميعاد الأشهر الثلاثة المنصوص عليه بالبند السابق محددا على نحو أمر كحد أقصى ، و مقيدا الخصوم و محكمة الموضوع على سواء ، حتى ينتظم التداعي في المسائل الدستورية وفقا للأوضاع و خلال الميعاد المنصوص عليه في قانون المحكمة الدستورية العليا ، و كان ثابتا من الأوراق ، أن المدعية بعد التصريح لها برفع دعواها الدستورية في ٧ يوليو سنة ١٩٩٤ ، أقامتها بإيداع صحيفتها قلم كتاب هذه المحكمة في الثامن من أكتوبر سنة ١٩٩٤ ، و كان ميعاد الأشهر الثلاثة – المحدد كحد أقصى لرفعها – لا يبدأ إلا من اليوم التالي لحصول الأمر المعتبر قانونا مجريا للميعاد – و هو التصريح المتقدم

الصادر عن محكمة الموضوع باتخاذ إجراءات الطعن بعدم الدستورية – وكانت نهاية هذه الأشهر عطلة رسمية ، فإن الميعاد المقرر قانونا لرفع الدعوى الدستورية ، يمتد إلى أول يوم عمل بعدها ، إنفاذا لنص المادة ١٨ من قانون المرافعات المدنية و التجارية ، و يكون الدفع بعدم قبول الدعوى الدستورية لرفعها بعد الميعاد ، على غير سند .

و حيث إن البين من أحكام القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ الصادر بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة ، أن هذا القانون أضاف إلى المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ خمس بنود جديدة – هي البنود ١٢ و ١٣ و ١٤ و ١٥ و ١٦ – التي يستحق الرسم عن كل منها ، بالقدر و في الحدود التي بينتها ، ثم أورد في شأن هذه البنود جميعها ، حكما يقضي بأن يصدر وزير المالية قرارا بإجراءات و مواعيد تحصيل و توريد الرسم المنصوص عليه في تلك البنود ، و في حالة التخلف عن توريده في الموعد المحدد لذلك ، يتم تحصيله بطريق الحجز الإداري و يستحق على الجهات المسئولة "مثل المبالغ المقررة" متى كان ذلك ، و كانت المصلحة الشخصية المباشرة – و هي شرط لقبول الدعوى الدستورية – مناطها أن يكون ثمة ارتباط بينها و بين المصلحة القائمة في الدعوى الموضوعية ، و ذلك بأن يكون الحكم الصادر في المسائل الدستورية ، مؤثرا في الطلبات الموضوعية المرتبطة بها و المطروحة على محكمة الموضوع ، و كان البند ١٥ من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ – المضاف إليها بمقتضى القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ – متعلقا برسم التنمية الخاص بالحفلات و الخدمات الترفيهية التي تقام في الفنادق ، و كانت الإدارة العامة لتحصيل هذا الرسم ، قد اقتضت من المدعية مثل الرسم المستحق على الحفلات التي أقيمت في فندقها ، تأسيسا على نكولها عن توريده ، فإن مصلحتها الشخصية و المباشرة ، إنما تتحدد في الطعن على عبارة "و يستحق على الجهات المسئولة مثل المبالغ المقررة" الواردة في عجز الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ معدلا بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ المشار إليهما .

و حيث أن المدعية تنعى على النص المطعون فيه– محددا نطاقا على النحو المتقدم أمرين أولهما : أن ما توخاه من تقرير جزاء على التخلف عن توريد الضريبة ، إنما يتعلق بالامتناع عن توريدها و ليس بمجرد التأخر في أدائها ، و أن من المقرر أن القوانين الضريبية ، و كذلك تلك التي تفرض

في نطاقها جزاء إداريا ، إنما يتعين تفسيرها تفسيرا ضيقا ، فلا يقاس عليها ، و لا يلحق بها حكم غير متعلق بها ، و ليس متصوراً أن يكون الامتناع عن توريد الضريبة المقررة ، مساويا في الأثر لمجرد التأخر في إيفائها ، و لا أن يكون الجزاء على هذا التأخير – و لو كان يوما واحدا – مستوجبا أداء مثل قيمتها . ثانيهما : أن الأصل في النظام الضريبي ، أن يكون قائما على العدالة الاجتماعية ، فلا تعتبر جباية الأموال في ذاتها هدفا يحيه الدستور ، و ينبغي دوما أن يكون كل جزاء متناسبا مع الأفعال التى نهى المشرع عنها كذلك فإن مؤدى مبدأ مساواة المواطنين في الأعباء و التكاليف العامة ، ألا يعامل المتنعون عن توريد الضريبة وفق الأسس ذاتها التى يعامل بها المتراخون في توريدها . و قد تحمل بالجزاء المطعون عليه ، الملتزمون بتوريد الضريبة المنصوص عليها بالبنود التى أضافها القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ إلى القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المشار إليهما ، دون البنود السابقة عليها جميعا ، و إذ كان هذا التمييز تحكيما ، و منطويا على توقيع عقوبة بغير حكم قضائي ، و مناقضا مبدأ خضوع الدولة للقانون . فان تقرير هذا الجزاء ، يكون مخالفا أحكام المواد ٤ و ٣٨ و ٤٠ و ٦٥ و ٦٦ من الدستور .

و حيث إن البين من البند ١٥ من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ معدلا بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ المشار أليهما ، انه حدد مقدار الرسم المستحق على الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقام في الفنادق و المحلات العامة السياحية ، مراعيا أن يكون هذا الرسم منسوبا إلى المبالغ التى تم دفعها إلى الجهات التى تقدم هذه الخدمة ، و بواقع ٢٠٪ على ال ١٥٠٠٠ جنية الأولى و ٣٠٪ عن ال ١٥٠٠٠ جنية الثانية و ٤٠٪ على ما زاد على ذلك ، على أن تقوم بتوريده إلى مصلحة الضرائب ، و إلا تم تحصيله منها بطريق الحجز الإدارى مع إلزامها "بمثل المبالغ المقررة" .

حيث إن المشرع مايز بذلك بين الملتزمين أصلا بأداء هذا الرسم ، و بين المسئولين عن توريده ، ذلك أن لكل التزام بالضريبة – و يأخذ الرسم حكمها- طرفين إحداهما هو الدائن بمبلغها ممثلا في الشخص الذى قام بفرضها ، و ثانيهما هو المدين بها سواء أكان شخصا طبيعيا أم معنويا . و قد يكون هذا المدين ملتزما أصليا بمبلغها ، أو مسئولا عنها .

و يعتبر ملتزما أصلا بالضريبة من تتوافر بالنسبة إليه الواقعة التى أنشأتها ، و التى يتمثل عنصراها في المال المحمل بعبئها و المتخذ وعاء لها ، ثم وجود علاقة بين هذا المال و شخص معين ليكون اجتماعهما معا مظهرا للالتزام بالضريبة من خلال تحديد المشرع لظروفها الموضوعية و الشخصية . و لا يكون الشخص مسئولا عن الضريبة ، إلا إذا كان وفاؤه بها تابعا للالتزام الأصلي بأدائها ، ليبقى بوجوده و يزول بانقضائه . و شرط ذلك أن تكون علاقة المسئول عن الضريبة في شأن المال المتخذ وعاء لها – و هو العنصر الموضوعى في الواقعة التى أنشأتها– منتفية .

و حيث إنه إذ كان ما تقدم ، و كان الرسم المقرر بمقتضى البند ١٥ من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ في شأن الحفلات و الخدمات الترفيهية بالفنادق،واقعا أصلا على من يقيمونها فيها، و متعلقا بالمبالغ التى يدفعونها إلى الفندق مقابلا لها ، و محددا في شكل نسبة مئوية منها ، فان دين الضريبة يكون مترتبا في ذمتهم ابتداء ، بوصفهم ملتزمين أصلا بدفعها . و لئن كان المشرع قد أقام إلى جانبهم – و معهم– من يكونون مسئولين عن توريد مبلغها إلى الخزانة العامة ، و بأداء مثل مبلغها إذا نكلوا عن واجبهم هذا ، فذلك ضمانا لتحصيل الضريبة ، و توقيا للتحايل عليها و التخلص منها ، و تأمينا لانتظام جبايتها و سرعتها و التقليل من تكلفتها . و في إطار هذه الرابطة وحدها ، تتحدد علاقة المدعية بالخدمة الفندقية التى قدمتها و على ضوئها يتم الفصل في المطاعن الدستورية التى أثارتها .

و حيث إن من المقرر – و على ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة – أن الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبرا من المكلفين بأدائها إسهاما من جهتهم في أعبائها و تكاليفها العامة . و هم يدفعونها لها بصفة نهائية ، و دون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها ، فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها ،يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم و عاد عليهم مردودها . و من ثم كان فرضها مرتبطا بمقدرتهم التكليفية ، و لا شأن لها بما آل إليهم من فائدة بمناسبتها و إلا كان ذلك خلطا بينها و بين الرسم ، إذ يستحق مقابلا لنشاط خاص أتاه الشخص العام – و عوضا عن تكلفته– و إن لم يكن بمقدارها ، متى كان ذلك ، و كان الرسم المقرر عن الحفلات و الخدمات الترفيهية التى تقدمها الفنادق و المحلات العامة و السياحية ، منفصلا عن كل نشاط خاص تكون الدولة قد بذلته لمن يقيمونها أو يعدونها ، فإنه ينحل إلى ضريبة من الناحية

القانونية ، و هى بعد ضريبة لا يقتصر نطاق تطبيقها على رقعة إقليمية معينة تمتد إليها دون سواها ، و يتحدد المخاطبون بها في إطار هذه الدائرة وحدها ، بل يعتبر تحقق الواقعة المنشئة لها على امتداد النطاق الإقليمي للدولة – بغض النظر عن تقسيماتها الإدارية – مرتبا لدينها في ذمة الممول ، مما مؤداه تكافؤ الممولين في الخضوع لها دون تمييز ، و سريانها بالتالي – و بالقوة ذاتها– كلما توافر مناطها في أية جهة داخل الحدود الإقليمية للدولة ، و هو ما يعنى أنها ضريبة عامة يقوم التماثل فيها بين الممولين بصددها ، على وحدة تطبيقها من الناحية الجغرافية ، و ليس بالنظر إلى مقدار الضريبة التى يؤدونها ، ذلك أن التعادل بينهم في نطاقها ليس فعليا Intrinsic بل جغرافيا .

و حيث إن اختيار المشرع للمال محل الضريبة ، و إن كان مما يخضع لسلطته التقديرية ، و كان من المقرر كذلك أن دستورية الضريبة لا ينال منها أن تكون حصيلتها متناهية في ضآلتها Negligible ، أو أن يكون هدفها الحصول أصلا من المكلفين على مبلغها مع تنظيم نشاطها عرضا بما يجعل الاستمرار فيه مرهقا Onerous ، و كانت الضريبة التى فرضها النص المطعون فيه ، و نسبها إلى قيمة المبالغ التى تؤدى عن الحفلات التى تقام في الفنادق ، تبتغى أصلا تمويل الخزانة العامة لمواجهة النقص في مواردها ، مع تنظيم نشاط المكلفين بأدائها عرضاً باعتباره استهلاكاً ترفياً ينبغي الحد منه ، فان الملتزمين أصلا بأدائها ، لا يتحملون بسببها عبئاً مخالفاً للدستور .

و حيث إن السلطة التشريعية هى التى تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة ، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها ، متضمناً تحديد وعائها ، و أسس تقديره ، و بيان مبلغها ، و الملتزمين أصلا بأدائها ، و المسئولين عنها ، و قواعد ربطها و تحصيلها ، و توريدها و كيفية أدائها ، و ضوابط تقادمها ، و ما يجوز أن يتناولها من الطعون اعتراضاً عليها ، و نظم خصم بعض المبالغ أو إضافتها لحسابها ، و غير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة – عدا الإعفاء منها– إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التى يبينها القانون . و إلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية ، ليحيط بها في إطار من قواعد القانون العام ، متخذا من العدالة الاجتماعية – و على ما تنص عليه المادة ٣٨ من الدستور – مضموناً و إطاراً ،

و هو ما يعنى بالضرورة ، أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها ، و لإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية ، ينبغي أن يقابل بحق الملتزمين أصلا بها ، و المسئولين عنها ، و في تحصيلها وفق أسس موضوعية يكون إنصافها نافياً لتحيفها ، و حيدتها ضماناً لاعتدالها .

و حيث إن ما تقدم مؤداه ، أن قانون الضريبة العامة ، و إن توخى حماية المصلحة الضريبية للدولة باعتبار أن الحصول على إيرادها هدفاً مقصوداً منه ابتداء ، إلا أن مصلحتها هذه ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوماً و إطاراً مقيداً لنصوص هذا القانون ، فلا يكون دين الضريبة – سواء بالنسبة إلى من يلتزمون أصلا بها ،أو يكونون مسئولين عنها – متمحضاً عقاباً بما يخرجها عن بواعثها الأصلية و العرضية و يفقدها بالتالي لتنحل عدماً .

و لا يجوز أن تعمد الدولة كذلك – استيفاء لمصلحتها في اقتضاء دين الضريبة – إلى تقرير جزاء على الإخلال بها ، و يكون مجاوزاً – بمداه أو تعدده- الحدود المنطقية التى يقتضيها صون مصلحتها الضريبية ، و إلا كان هذا الجزاء غلواً و إفراطاً ، منافيا بصورة ظاهرة لضوابط الاعتدال واقعاً عملاً – و بالضرورة – وراء نطاق العدالة الاجتماعية ، ليختل مضمونا بما ينافى القيود التى فرضها الدستور في مجال النظام الضريبي ، و هو مانحا إليه المجلس الدستورى الفرنسى بما قرره من أن القانون المالي إذ فرض – بنص المادة ٩٢- على من يذيعون حقائق الدخل الخاص بأحد الأشخاص – من خلال إفشائهم لسريتها بالمخالفة لأحكامها – غرامة مالية يتعين دوماً توقيعها و تعادل في مبلغها مقدار هذا الدخل ، إنما يفقدها في عديد من الأحوال – و بصورة صارخة- تناسبها مع الأفعال التى ارتكبوها – و يتعين لهذا الإعتبار وحده- و دون ما ضرورة للخوض في غيره من مناحى الطعن على تلك المادة – تقرير عدم دستوريتها .

16 – Considérant qu’en prescrivant que l’amende fiscale encourue en cas de divulgation du montant du revenu d’une personne en violation des dispositions de l’article L. 111 du livre de procedures sera , en toute hypothèse, égale au montant des revenues divulges , l’article 92 de la loi de finances pour 1988 édicte une sanction qui pourrait , dans nombre de cas, revêtir un caractère manifestement disproportionne ;

17- considérant que , sans même qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens invoques par les deputes auteures de la saisine , l'article 92 doit , en tout état de cause , être declare contraire a la constitution .

[87-237 DC, 30 décembre 1987. cons. 16 et 17, Rec. p. 63]

و حيث إن الدستور قرن العدل بكثير من النصوص التى تضمنها ، ليكون قيداً على السلطة التشريعية في المسائل التى تناولتها هذه النصوص فالنظام الاقتصادي لجمهورية مصر العربية لا يقوم إلا على الكفاية و العدل ، و يتعين أن ينظم هذا الاقتصاد وفقاً لخطة تنمية شاملة تكفل زيادة الدخل القومي ، و عدالة التوزيع ، و يؤسس الدستور النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية (مادة ٣٨) متطلباً – حال وقوع اعتداء على الحرية الشخصية أو على حرمة الحياة الخاصة – أن تقدم الدولة تعويضاً عادلاً لمن وقع عليه العدوان (مادة ٥٧) كذلك فإن التعويض عن نزع الملكية – سواء من خلال التأميم أو غيره – ينبغي أن يكون قائماً على العدل ، و من خلال مبدأ مساواة المواطنين أمام القانون ، و بوجه خاص في مجال أعبائهم و تكاليفهم العامة ـ تظهر فكرة العدالة في واحدة من أهم تطبيقاتها .و حيث إن الدستور ، و إن قد خلا من تحديد لمعنى العدالة في النصوص السابقة ، إلا أن المقصود بها ينبغي أن يتمثل فيما يكون حقاً و واجباً سواء في علائق الأفراد فيما بينهم ، أو في نطاق صلاتهم بمجتمعهم ، و إن تعين دوما تحديدها من منظور اجتماعي ذلك أن العدالة تتوخى – بمضمونها- التعبير عن القيم الاجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة ، و من الناحية الفلسفية ، فان مفهومها قد يكون مطلقاً و لكنها عملاً- و من زاوية نتائجها الواقعية – لا تعنى شيئاً ثابتاً باطراد ، بل تتباين معانيها ، و تتموج توجهاتها ،تبعاً لمعايير الضمير الاجتماعي و مستوياتها **Levels of social consciousness**. و لئن جاز القول بأن النصوص القانونية تعمل لضمانها إلا أنها تناقض أحياناً – بأحكامها ، و من خلال تطبيقاتها – حقيقة محتواها ، و قد تنال من أغراضها النهائية التى تحيل بوجه عام إلى رضاء الجماعة و هناء معيشتها و سعادة أفرادها ، و قد يثور التعارض كذلك بين حقائق العدالة الاجتماعية **Social justice** و بين مفهوم الدولة أو الفرد لقيمها ، ليكون لكل منهما تصور ذاتى في شأن متطلباتها .

و يتعين بالتالي أن توازن علائق الأفراد فيما بين بعضهم البعض ، بأوضاع مجتمعهم و المصالح التى يتوخاها من أجل التوصل إلى وسائل عملية تكفل إسهام أكبر عدد من بينهم لضمان أكثر المصالح و القيم الاجتماعية تعبيراً عن النبض الجماعى لإرادته ، ليكون القانون طريقاً لتوجههم الجمعى ذلك أن النصوص القانونية لا تتقرر لذاتها ، بل بوصفها تعبيراً عن تلك الخبرة الاجتماعية **Social Experience** التى قام الدليل على تراكمها و إن كان ممكناً أن يكون لبعض الأشخاص أو لوقائع أثراً في تشكيل مضامينها .

و إذا كان القانون- من زاوية مثالية- أداة التوازن داخل الجماعة الواحدة بين خبراتها السابقة **Past experience** و بين تطلعاتها و توقعاتها مستقبلاً **Future Expectations** ليكون كافلا توافق أفرادها على القبول بالنصوص التى يتضمنها ؛ و كان القانون بذلك ليس إلا تطوراً منطقياً مقبولاً بوجه عام ، لضمان أن يكون النزول عليه إرادياً قائماً على التعاون في مجال تنفيذه ، إلا أن من المتعذر القول بأن القانون يعد دوماً نتاجاً للحقيقة في صورتها المطلقة ، أو تعبيراً عن تصوراتها المجردة ، و إنما يبلور القانون تلك القيم التى أنتجتها الخبرة الاجتماعية ، و كلما كان القانون أكثر اقتراباً منها ، كلما كان أفضل ضماناً لإرساء المفهوم التطبيقى للعدالة ، سواء فيما بين الأفراد بعضهم البعض أو على صعيد مجتمعاتهم .

و بقدر اتساع الفجوة بين المفهوم ، و عملية صناعة القانون ، بقدر ما يكون القانون قاصراً عن إنفاذ حقائق العدل الاجتماعي ، فلا يقدم حلاً ملائماً لتصادم المصالح فيما بين الأفراد و مجتمعهم ، مبتعداً بذلك عما يكون لازماً إنصافاً .

و حيث إن من المقرر كذلك ، أن العدالة إما أن تكون توزيعية **Distributive justice** من خلال العملية التشريعية ذاتها ، و إما أن تكون تقويمية **Corrective** ترتد إلى الحلول القضائية التى لا شأن لها بتخصيص المشرع لتلك المزايا الاجتماعية التى يقوم بتوزيعها فيما بين الأفراد بعضهم البعض ، بل قوامها تلك الترضية التى تقدمها السلطة القضائية إلى المضرورين ، لترد عنهم عدواناً قائماً أو محتملاً ، و لضمان مساواة المواطنين مباشرة حرياتهم ، أو على صعيد الحقوق التى يتمتعون بها . و حيث إن ما تقدم مؤداه ، أن العدالة – في غاياتها- لا تنفصل علاقاتها بالقانون باعتباره أداة تحقيقها

Justice as an end and law as means are inextricably bound together فلا يكون القانون منصفاً إلا إذا كان كافلاً لأهدافها فإذا ما زاغ المشرع ببصره عنها ، و أهدر القيم الأصلية التى تحتضنها ، كان منهياً للتوافق في مجال تنفيذه ، و مسقطاً كل قيمة لوجوده ، و مستوجباً تغييره أو إلغائه .

و حيث إن فكرة الجزاء- جنائياً كان أم تأديبياً أم مدنياً – تعنى أن خطأ معيناً لا يجوز تجاوزه . و يتحدد ذلك في المجال الجنائي من خلال النصوص العقابية التى يكون تحديدها للأفعال التى أدخلها المشرع في مجال التجريم ، جلياً قاطعاً ، بما مؤداه أن تعريفاً قانونياً بالجريمة محدداً لعناصرها ، يكون لازماً **Nullum Crimen Sine Lege** ، فلا يجوز القياس عليها لإلحاق غيرها لها ، باعتبار أن الشرعية الجنائية مناطها تلك الأفعال التى أثمها المشرع – من منظور اجتماعي – فلا تمتد نواهيه لغيرها ، و لو كان إتيانها يثير اضطراباً عاماً ، أو كان مضمونها فجاً عابثاً . و من ثم تكون هذه الشرعية – و بالنظر إلى القيود الخطيرة التى تفرضها النصوص العقابية على الحرية الشخصية – مقيدة لتفسير هذه النصوص ، و محددة كذلك مجال إعمالها بما لا يلبسها بغيرها ، و على تقدير أن النصوص العقابية لا يجوز أن تكون شباكاً أو شراكاً يلقيها المشرع متصيداً باتساعها أو بخفائها من يقعون تحتها أو يخطئون مواقعها ، و لأن العقوبة التى تقارن هذه النصوص ، لا تعتبر نتيجة لازمة للجريمة التى تتصل بها ، بل جزءا منها يتكامل معها و يتممها . كذلك فإن الجزاء –إذ كان تأديبياً- كان واقعاً في إطار رابطة العمل،و مترتبا على الإخلال بواجباتها .

و ينظم القانون المدني علائق الأفراد فيما بينهم ، و إن تناولها من زاوية أحوالهم الشخصية ، أو في نطاق معاملتهم المالية ، و ما يتصل بها من الحقوق العينية و الشخصية التى يكون مصدرها تصرفاً قانونياً ، أو واقعة تنشئها أو تكسبها أو تقضيها . و كلما كان الجزاء متصلا بإعطاء شيء أو بأداء عمل أو بالامتناع عن عمل معين ، و كان المدين مسئولاً شخصياً عن الوفاء بأيهما – سواء بناء على عقد أو إعمالا لنص في القانون- نشأ الجزاء مترتباً على خطأ أتاه المدين ، و لو كان مبناه مجرد الفعل دون عمد أو إهمال . و حيث إن شرعية الجزاء – جنائياً كان أم تأديبياً أم مدنياً لا يمكن ضمانها إلا إذا كان متناسباً مع الأفعال التى أثمها المشرع :

١- ففي المجال الجنائي ، الأصل في الجريمة أن عقوبتها لا يتحمل بها ، إلا من أدين بارتكابها باعتباره مسئولاً عنها ، و هي عقوبة يجب أن تتوازن "وطأتها" مع طبيعة الجريمة و موضوعها ، بما مؤداه أن الشخص لا يزر غير سوء عمله ، و أن جريرة الجريمة لا يؤاخذ بها إلا جناتها ، و لا ينال عقابها إلا من قارفها ، و أن "شخصية العقوبة" و تناسبها مع الجريمة محلها ، مرتبطان بالشروط التى يعد بها الشخص قانوناً "مسئولاً عن ارتكابها" و هو ما يعنى أن الأصل في العقوبة هو معقوليتها ، فلا يكون التدخل فيها إلا بقدر ، نأياً بها عن أن تكون إيلاماً غير مبرر ، يؤكد قسوتها في غير ضرورة **Unnecessary Cruelty and pain** ذلك أن القانون الجنائي ، و إن اتفق مع غيره من القوانين في تنظيم بعض العلائق التى يرتبط بها الأفراد فيما بين بعضهم البعض ، و من خلال مجتمعهم بقصد ضبطها ، إلا أن القانون الجنائي يفارقها في اتخاذه العقوبة أداة لتقويم ما يصدر عنهم من أفعال نهاهم عن ارتكابها و هو بذلك يحدد – و من منظور اجتماعي- ما لا يجوز من أفعال نهاهم عن ارتكابها ، و أن يسيطر عليها بوسائل يكون قبولها اجتماعياً ممكناً ، بما مؤداه أن الجزاء على أفعالهم لا يكون مبرراً إلا اذا كان مفيداً من وجهة اجتماعية ، فان كان مجاوزاً تلك الحدود التى لا يكون معها ضرورياً ، غدا مخالفاً للدستور ، و لا يتصور بالتالي أن يكون الجزاء الجنائي منصرفاً إلى تقرير عقوبة تدل – بمضمونها أو مداها أو طرائق تنفيذها – على منافاتها للقيم التى ارتضتها الأمم المتحضرة ، و التى تؤكد بمضمونها رقى حسها و تكون علامة على نضجها على طريق تطورها . و في الإطار لا يجوز أن يكون الجزاء الجنائي بغيضا **Obnoxious** أو عتياً، و هو يكون كذلك إذا كان بربريا **Barbarous** أو تعذيبيا **Torturous** ، أو قمعيا ، أو متصلا بأفعال لا يجوز تجريمها ، و كذلك إذا كان مجافيا –بصورة ظاهرة- للحدود التى يكون معها متناسباً مع الأفعال التى أثمها المشرع ، بما يصادم الوعى أو التقدير الخلقى لأوساط الناس في شأن ما ينبغي أن يكون حقاً و عدلاً على ضوء مختلف الظروف ذات الصلة ، ليتمحض الجزاء عندئذ عن إهدار للمعايير التى التزمتها الأمم المتحضرة في معاملتها للإنسان ، و لقد كان هذا الاعتبار ملحوظاً حتى في الوثائق القديمة لإعلان الحقوق ، فالقاعدة التى تضمنتها " المجنا كارتا " **Magna Carta** في هذا الشأن ، حاصلها أن الرجل الحر لا تفرض عليه

من اجل الجرائم التافهة ، إلا غرامة تناسبها فإذا كان ما أتاه يعد من الجرائم الخطيرة ، تعين أن تناسبها عقوبتها ، و لكن لا يجوز أن تصل قسوتها إلى حد الحرمان من سبل الحياة .

٢- و يقوم القانون المدني على اجتماع المديونية و المسئولية في كل التزام يكون مدنياً-لا طبيعياً لـيُحمل المدين على الوفاء به جبراً ، إذا قصر في ذلك اختياراً و الأصل أن ينفذ الالتزام عينا ، فإذا صار مستحيلاً بخطأ المدين ، آل الأمر إلى التنفيذ بطريق التعويض ، جزاء على عدم تنفيذ الالتزام -أيا كان مصدره- أو التأخر فيه ، و سواء أكان هذا التعويض مقدراً قضائياً أم اتفاقياً أم قانونياً .

و يكون تقدير التعويض عملا قضائيا ، إذا لم يكن محدداً في العقد أو بنص القانون ، و هو لا يكون إلا عن ضرر مباشر نشأ عن خطأ المدين ، و بقدر هذا الضرر . و قد يعتمد المتعاقدان إلى أن يحددا مقدما قيمة التعويض سواء بالنص عليها في العقد أو في اتفاق لاحق ، ليكون التعويض عندئذ مقدراً اتفاقاً ، بيد أن نفاذ هذا الاتفاق مقيد بأمرين ، أولهما أن ما اشتمل عليه من تعويض لا يكون مستحقاً إذا أقام المدين الدليل على أن ضرراً لم يلحق الدائن . ثانيهما أن وقوع الضرر لا يحول بين القاضي و خفض مقدار التعويض المتفق عليه ، إذا كان مبالغا فيه بدرجه كبيرة ، أو كان الالتزام الأصلي قد نفذ في جزء منه . فإذا لم يكن التعويض قضائيا أو اتفاقيا و كان المشرع قد تكفل- من خلال النصوص التشريعية – بتحديد مقداره تحديداً جامداً لا يتغير – و لو كان الضرر متفاوتا- مثلما فعل في الفوائد القانونية التى حدد مقدراها و شروط استحقاقها ، كان التعويض قانونيا ، بما مؤداه أنه فيما خلا الأحوال التى يكون التعويض فيها مقرراً بناء على تدخل من المشرع ، فان الأصل في التعويض أن يكون مقداره متكافئا مع الضرر ، جابرا لمداه دون زيادة أو نقصان ، و هو ما يعني تناسبا بينهما لا يجوز أن يختل .

٣- و لا تفارق الجريمة التأديبية -في جزائها- ما ينبغي أن يكون تقديرياً موضوعيا للجزاء في صورتيه الجنائية و المدنية فالقوانين الجنائية و إن كان قوامها حصر الجرائم من خلال تحديد أركانها و نوع العقوبة المقررة لكل منها و مقدارها ، إلا أن الجرمية التأديبية لا يتصور ربطها بأفعال محددة بذواتها ، ذلك أن مناطها بوجه عام الإخلال بواجبات الوظيفية أو الخروج على مقتضياتها ليكون هذا الإخلال سلوكاً معيباً ، و ذنبا إدارياً ينعكس أثره على كرامة الوظيفة أو استقامتها أو يمس اعتبار شاغلها ، و إعمال الإدارة لسلطتها التأديبية بتقديرها جزاء معيناً

لفعل محدد ، يمنعها من إيقاع جزاء ثان عن الواقعة ذاتها ، و يتعين دوماً أن يكون تقدير الجهة الإدارية لجزاءاتها متوازنا ، قائما على أسبابها بكل أشطارها ، مبرراً بما يعد حقاً و عدلاً ، فلا يكون شططها حائلاً دون أداء العاملين لواجباتهم ، و لالينها أو هونها مؤدياً إلى استهانتهم بها ، بل يكون مجردا من الميل ، دائراً حول الملاءمة الظاهرة بين خطورة الفعل المعتبر ذنبا إداريا ، و بين نوع الجزاء و مقداره ، و إلا كان تقديرها انحرافا بالسلطة التأديبية عن أهدافها ، و على ضوء هذه المبادئ ذاتها ، تتحدد دستورية النصوص القانونية التى يسنها المشرع في المجال التأديبى . و حيث إن المسئولين عن دين ضريبة التنمية التى فرضها المشرع على الحفلات التى تقام في الفنادق ، يلتزمون – و عملاً بالفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ المشار إليهما –بأداء مثل مبلغها عند تخلفهم عن توريدها ، و كان ما توخاه المشرع من تقرير هذا الجزاء- منظوراً في ذلك إلى مداه- هو الحمل على إيفائها مباشرة إلى الخزانة العامة لضمان تحصيلها و التقليل من تكلفة جبايتها ، فلا يتخلى عن توريدها المسئولون عن دينها ، و إلا كان ردعهم لازما ، فإن معنى العقوبة يكون ماثلاً في ذلك الجزاء – و إن لم يكون عقابا بحتا- و هو ما يظهر بوضوح من خلال وحدة مقداره ذلك أن المتخلفين عن توريد الضريبة ، يلتزمون بمثل مبلغها "في كل الأحوال" سواء أكان الإخلال بتوريدها ناشئا عن عمد ، أو إهمال، أو عن فعل غير مقترن بأيهما ، متصلا بالغش أو التحايل أو مجردا منهما . واقعا مرة واحدة أو متعددا ، و سواء كان التأخير في توريد هذه الضريبة ممتدا زمنا ، أم مقصورا على يوم واحد إذ يتعين دوما أداء مثل مبلغها بالكامل **in full measure** و لو كان النكول عن توريدها ناشئا عن ظروف مفاجئة ، و مجردا من سوء القصد ، و كان ينبغي على المشرع أن يفرق في هذا الجزاء ، بين من يتعمدون اقتناص مبلغ الضريبة لحسابهم ، و من يقصرون في توريدها ، و أن يكون الجزاء على هذا التقصير متناسبا مع المدة التى امتد إليها .

و حيث أن المشرع – و عملاً بالمادة الثالثة من القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المشار إليه- قد ضم إلى هذا الجزاء ، جزاءين آخرين هما الغرامة و التعويض المنصوص عليهما في المادتين ١٨٧ (ثالثا) و ١٩٠ من قانون الضرائب على الدخل الصادر

بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، لتتعامد هذه الجزاءات جميعها على سبب واحد ، ممثلا في مخالفة حكم المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ آنف البيان ، و كان مبدأ خضوع الدولة للقانون – محدداً على ضوء مفهوم ديمقراطي – يعنى أن مضمون القاعدة القانونية التى تسمو في الدولة القانونية عليها ، و تتقيد هى بها ، إنما يتحدد على ضوء مستوياتها التى التزمتها الدول الديمقراطية باضطراد في مجتمعاتها ، و استقر العمل باضطراد على إنتاجها في مظاهر سلوكها على تباينها ، لضمان ألا تنزل الدولة القانونية بالحماية التى توفرها لحقوق مواطنيها و حرياتهم ، عن الحدود الدنيا لمتطلباتها المقبولة بوجه عام في الدول الديمقراطية ، يندرج تحتها ، ألا يكون الجزاء على أفعاله – جنائيا كان ، أم مدنيا ، أو تأديبيا ، أم ماليا- إفراطا ، بل متناسباً معها The principle of proportionality و متدرجا بقدر خطورتها و وطأتها على الصالح العام ، فلا يكون هذا الجزاء إعناتا ، و كان تعدد صور الجزاء- مثلما هو الحال في الدعوى الراهنة – و انصبابها جميعها على مال الدين – مع وحدة سببها – يعتبر توقيعاً لأكثر من جزاء على فعل واحد ، منافيا لضوابط العدالة الاجتماعية التى يقوم عليها النظام الضريبى في الدولة ، و منتقضاً بالتالي – و دون مقتض- من العناصر الإيجابية للذمة المالية للمسئولين عن دين الضريبة التى فرضها المشرع لتنمية موارد الدولة ، فإن النص المطعون فيه يكون مخالفا أحكام المواد ٣٤ و ٣٨ و ٦٥ من الدستور .

فلهذه الأسباب :

حكمت المحكمة بعدم دستورية ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ ، من أن "يستحق على الجهات المسئولة مثل المبالغ المقررة في حالة التخلف عن توريدها في الموعد المحدد".

٢- القضية رقم (١٧) لسنة ١٨ ق "دستورية"

جلسة ٣ مايـــــو سنة ١٩٩٧

الـحـكـم :

" عـدم دسـتورية المـادة الاولـى مـن قـرار نـائـب رئـيس الـوزراء للإنـتاج و البـترول رقـم ٤٢ لسـنة ١٩٨١ و ذلـك فـي مجـال تطبـيقها بـالنسـبة إلـى شـركات الاسـتثمار التى تبـاشر نـشــاطـا فـنـدقيا " .

الإجـــــراءات

بـتاريخ التاسـع مـن مـارس سـنة ١٩٩٦ أودعت الشركة المدعية صحيفة هذه الدعوى قلم كتاب المحكمـة ، طالـبة الحكـم بعـدم دستورية قرار وزير البترول رقم ٤٢ لسنة ١٩٨١ الصادر بتاريخ ١٩٨١/٤/٣٠ فـيما تضـمنه من إخلال بقاعدة المساواة المنصوص عليها فى المادة (٤٠) من الدستور ، بالإضـافة إلى خـروجه عـلى النظام الأقتصادى المصرى المنصوص عليه فى المادة الرابعة من الدستور و إخلاله بمبدأ تكافؤ الفرص الذى تلتزم به الدولة طبقا للمادة الثامنة من الدستور .

و قدمـت هيـئة قضـايا الدولـة مذكـرة طلبـت فـيها الحكـم برفض الدعوى و طلبت الهيئة المصرية العامـة للبترول و شـركة مصر للبترول – فى مذكرتهما- الحكم بعدم قبول الدعوى أو برفضها .

و بعد تحضير الدعوى ، أودعت هيئة المفوضين تقريراً برأيها . و نظرت الدعوى على النحو المبين بمحضر الجلسة ، و قررت المحكمة إصدار الحكم فيها بجلسة اليوم .

الـمـحـكـمـة

بعـد الاطـلاع عـلى الأوراق ، و المداولـة . حيـث إن الوقـائع عـلى مـا يـبين من صحيفة الدعوى و سـائر الأوراق - تتحصـل فـى ان شـركة ....- الـتى أُنشئت كشركة مصرية مساهمة طبقاً لـنظام اسـتثمار المـال العـربى و الأجـنبي و المـناطق الحـرة الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤- تمـتلك فـندقا سـياحيا بمصـر كـان يسـمى فـندق ......، ثم تعاقدت مع شركة ...... لإدارة هذا الفـندق و تشغيله و كانت الشركة المدعية تحصل دوما على مستلزماتها من المواد البترولية اللازمة

للفندق على أساس الأسعار السائدة و المتفق عليها بينها و بين شركة مصر للبترول ، و التى كانت تتضمنها الفواتير الصادرة عنها ، إلى أن حاسبتها شركة مصر للبترول • فى غضون فبراير ١٩٨٤ – على البترول التى توردة إليها وفقا للأسعار العالمية، استنادا منها لقرار نائب رئيس مجلس الوزراء و وزير البترول رقم ٤٢ لسنة ١٩٨١ . و فى ٢١ مايو ١٩٨٤ ، أبرمت الشركة المدعية عقدا مع شركة مصر للبترول تضمن أن الأسعار التى تحاسبها هذه عليها ، هى الأسعار الرسمية المطبقة على الشركات الخاضعة لقانون الاستثمار و المحددة بمعرفة الهيئة العامة للبترول .

و رغم أن هذا العقد لا يتضمن بندا يفيد سريانه على الماضى ، إلا أن شركة مصر للبترول طالبتها بفروق أسعار المواد البترولية التى وردتها إليها خلال الفترة من ١٩٨٠ الى ١٩٨٤ على أساس الأسعار العالمية التى استحدثها اتفاق ١٩٨٤/٥/٢١ ، و من ثم أقامت الشركة المدعية دعواها رقم ١٢٨١٢ لسنة ١٩٨٧ مدنى كلى شمال القاهرة أمام محكمة شمال القاهرة الابتدائية ، مختصمة فيها كلا من شركة مصر للبترول و الهيئة العامة للبترول ، طالبة الحكم ببراءة ذمتها من هذه الفروق التى يبلغ مقدارها .... جنية .

و أثناء نظر هذه الدعوى ، أقامت شركة مصر للبترول دعوى فرعية ضد الشركة المدعية طالبتها فيها بتلك الفروق ، ثم أوقعت حجزاً لاقتضائها ، و أقامت الدعوى رقم ٥٤٧٢ لسنة ١٩٨٩ تثبيتا لأمر الحجز . و قد تظلمت الشركة المدعية من أمر الحجز بالدعوى رقم ٧٥٠٩ لسنة ١٩٨٩ .

و قد ضمت محكمة شمال القاهرة هذه الدعاوى الثلاث الى بعضها ، ثم قضت برفض دعوى الشركة المدعية براءة ذمتها من المبالغ التى طالبتها شركة مصر للبترول بها، و بأن تؤدى اليها المبلغ المتنازع عليه مع الحكم بصحة الحجز و تثبيته . و قد طعنت الشركة المدعية فى هذا الحكم استئنافيا و قيد استئنافها تحت رقم ٧١٢٤ لسنة ١٠٨ق القاهرة ، ثم دفعت أثناء نظره بعدم دستورية المادة الأولى من قرار وزير البترول رقم ٤٢ لسنة ١٩٨١.

و إذ قدرت محكمة الموضوع جدية هذا الدفع ، و صرحت للشركة المدعية برفع الدعوى الدستورية فقد أقامتها . و حيث إن القرار المطعون فيه ينص فى مادته الأولى على أن تتم محاسبة مشروعات الاستثمار الخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار إليه على مسحوباتها

من المنتجات البترولية على أساس تحريك سعرها المحلى (المدعم) تدريجيا بزيادة نسبتها ٢٠٪ من الفرق بين السعر العالمى و السعر المحلى سنويا و ذلك لمدة خمس سنوات . و عملا بمادته الثانية ، يحدد السعر العالمى المشار اليه فى المادة السابقة على أساس المتوسط السنوى لأسعار تصدير المنتجات البترولية (فوب الموانى المصرية) أو على أساس المتوسط السنوى لتكلفة الاستيراد (سيف الموانى المصرية) حسب نوع المنتج . و يحدد المتوسط السنوى لأسعار التصدير و الاستيراد المشار اليها على أساس متوسط أسعار السنة الميلادية السابقة لسنة المحاسبة لحين تحديد متوسط أسعار سنة المحاسبة و تتم تسوية الفروق خلال الربع الأول من السنة التالية . و لا تتضمن الأسعار سالفة الذكر تكلفة النقل الى الجهة التى يحددها المستثمر ، و تقضى مادته السادسة ، بأن تلتزم مشروعات الاستثمار بالحصول على احتياجاتها من المنتجات البترولية بطريق التعاقد مع شركات قطاع البترول ، فإذا ثبت حصولها على هذه المنتجات بغير هذا الطريق ، تحاسب على أساس السعر العالمى دون الاستفادة من السعر المتدرج المشار إليه فى المادة الاولى.

و حيث إن الهيئة المصرية العامة للبترول و شركة مصر للبترول قد دفعا كلتاهما بعدم اختصاص هذه المحكمة بنظر الدعوى الدستورية الماثلة ، قولا بأن القرار المطعون فيه لا يعتبر من الأعمال التشريعية التى تمتد إليها و ولايتها .و حيث إن هذا الدفع مردود بما جرى عليه قضاء هذه المحكمة ، من أن الولاية التى تباشرها فى مجال الرقابة القضائية على الدستورية ، انما تتعلق بالنصوص القانونية أيا كان محلها أو موضعها أو نطاق تطبيقها أو السلطة التى أقرتها أو أصدرتها و ان غايتها رد النصوص القانونية المطعون عليها الى أحكام الدستور ، تثبيتا من اتفاقها معها . و يفترض ذلك أن يكون القانون بمعناه الموضوعى محلا لهذه الرقابة ، محددا نطاقا على ضوء كل قاعدة قانونية يرتبط مجال إعمالها بتعدد تطبيقاتها ، سواء أقرتها السلطة التشريعية أو أصدرتها السلطة التنفيذية فى حدود صلاحياتها التى أناطها الدستور بها . و هو ما يعنى انتفاء تخصيصها ، فلا تتقيد بحالة بذاتها تستنفد بها القاعدة القانونية مجال تطبيقها ، و لا بشخص معين يستغرق نطاق سريانها . متى كان ما تقدم ، و كان القرار المطعون فيه يتعلق بالقواعد التى تتم على ضوئها محاسبة مشروعات الاستثمار عن مسحوباتها من المنتجات البترولية ، فانه بذلك لا يكون منصرفا الى مشروع محدد من بينها ، بل يتناولها جميعا

من خلال قاعدة قانونية مجردة لينحل بذلك الى لائحة تنبسط عليها الرقابة القضائية التى تباشرها هذه المحكمة فى شأن الشرعية الدستورية .

و حيث ان الشركة المدعية تنعى على النص المطعون فيه مخالفته أحكام المواد (٤ و ٨ و ٤٠) من الدستور ، التى تقيم أولاها النظام الأقتصادى لجمهورية مصر العربية على أساس الكفاية و العدل ، بما يحول دون الاستغلال ، و يكفل لكل مواطن كسبا مشروعا ، و تصون ثانيهما و ثالثتهما مبدأ تكافؤ الفرص بين المواطنين و مساواتهم أمام القانون ، قولا منها بأن القرار المطعون عليه ، يزيد من أعباء الفنادق الاستثمارية ملحقا بها خسائر فادحة ، مع بقاء أسعار خدماتها محددة وفقا للأسس ذاتها التى تتحد بها أسعار الخدمات التى تقابلها و التى تقدمها فنادق القطاعين العام و الخاص التى تحاسبها شركة مصر للبترول بالأسعار المحلية المدعومة - التى تتحد فيما بينها فى مستوياتها التصنيفية - فى حقوقها و واجباتها و ليس متصورا أن تُحمّل الفنادق الاستثمارية بأعباء مالية تزيد بها تكلفة خدماتها عن نظيراتها من فنادق القطاعين العام و الخاص ، مما يهدم فرص التنافس المشروع بينها ، يؤيد ذلك أن وزير البترول و الثروة المعدنية قرر فى استجواب من أحد أعضاء مجلس الشعب بتاريخ ١٩٩١/٢/٢٣ ، بأن المشروعات التى ستحاسبها الهيئة المصرية العامة للبترول عن توريد البترول إليها بالسعر العالمى ،وهى تلك التى تقوم بإنتاج سلعة و لا تلتزم - فى مجال تقديم خدماتها- بتسعيرة جبرية. و لا كذلك الفنادق الاستثمارية و من بينها الفندق محل التداعى .

و حيث ان الهيئة العامة للبترول قدمت مذكرة بدفاعها أبانت فيها عما يأتى :

١- أن المادتين ٨ و ٤٠ من الدستور اللتين تكفلان مساواة المواطنين أمام القانون و تكافؤ الفرص فيما بينهم ، تلزمان السلطتين التشريعية و التنفيذية بأن تعاملان المتماثلين معاملة واحدة ، و أن تمايزا بين المختلفين . و هذان الشقان لمبدأ المساواة من عناصر العدل و يمليهما حكم العقل . و مقتضاهما أن المعاملة الواجبة في إطار تطبيق هذا المبدأ ، هى تلك التى تقدر التماثل أو التغاير القانوني أو الواقعى ، فتعامل أفراد كل فريق معاملة واحدة أو مختلفة . و هو ما يعنى أن فكرة المراكز القانونية المتماثلة ، لا تكفى وحدها لاستنهاض المساواة أمام القانون ، و لا تحيط بتطبيقاتها جميعا ، إذ كثيرا ما يعتد المشرع عند اختياره للمعاملة التى يختص بها فريقا

مـن الـناس دون فـريق ، بالعناصـر الواقعـية الـتى يفترقـان بسـببها ، و مـن ذلـك تلـك المعاملـة الـتى يقـررها المشـرع للعـاملين في بعـض المـناطق النائـية ، أو الـتى يخـص بهـا المعوقـين مراعاة لظروفهم و قدراتهم .

٢- القـول بـأن القـرار المطعـون فيه- و قد تضمن محاسبة الفنادق الاستثمارية عن مسحوباتها من المـواد البترولـية عن طريق تحريك السعر المحلى بزيادة تدريجية سنوية حتى الوصول إلى السعر العـالمى الـذى يـزيد كـثيرا عـن السـعر المحلى – قد الحق بهذه الفنادق خسائر كبيرة تبعا لزيادة أعـبائها مـع بقـاء أسـعار خدماتها مماثلة لتلك التى تقابلها في فنادق القطاع الخاص و فنادق قطاع الأعمال العام ، مردود : بأن خضوع فنادق المدعية لقانون الاستثمار يجعلها في مركز قانوني مغاير لسـواها مـن الفـنادق . كذلـك فـإن وحـدة النشـاط لا تنشـئ بالضـرورة تمـاثلا في المركـز القانوني .

و لا مـراء في أن المشـرع قـد مـنح الشـركات الـتى يتـناولها قـانون استثمار المال العربى و الأجنبى و المـناطق الحـرة – و مـن بيـنها الشـركة المدعـية- كـثيرا مـن المزايا و التسهيلات و الإعفاءات ، جعلـتها في مركـز واقعـى و مـالى شـديد التمـيز ، و قـد قـدر القـرار المطعـون فـيه ، أن هـذه المعاملـة التفضـيلية يـنبغي أن تـوازن بعناصـر تقلـل مـن حدتهـا ، تتمـثل في محاسـبتها عن مسحوباتها من المواد البترولية وفقا للسعر العالمى .

٣- أن السـعر العـالمى ، هـو مـا تتعامل به الهيئة المصرية العامة للبترول عند استيرادها البترول مـن الخـارج لـتوفير المـواد البترولـية الـتى تحـتاجها السوق المحلـية . كذلك فإن فروق الأسعار الـتى تتحملـها الخـزانة العامـة ، بسـبب الـتعامل في المـواد البترولية بأقل من تكلفتها الفعلية ، مؤداه أن السعر العالمى هو الأصل .

٤- أن المشـرع يملـك الـرجوع عـن المـزايا التفضـيلية الـتى منحها لبعض الأفراد أو الشركات سواء بإنهـاء العمـل ببعضـها أو مـن خـلال موازنـتها أو مقابلـتها بـبعض الأعـباء الـتى لم تكن قائمة مـن قـبل . و لا يعـدو ذلـك أن يكـون ممارسـة من المشرع للحق في التقسيم وفقا لأسس موضوعية ، مراعاة لأوضاع قانونية و فعلية بين فئتين من الفنادق .

٥- أن نـص المادة (٤) من الدستور من النصوص التوجيهية التى يتعذر ضبطها . و تزداد يوما بعد يـوم الفجـوة بـين آفـاق هـذا النص و الأوضاع الاجتماعية و الاقتصادية التى عدل المجتمع عنها ،

و سار المشرع في غير طريقها ، و استقر الواقع عند كثير من نقائضها . و تناقض المزايا التى منحها المشرع للاستثمار بعد انحيازه للحرية الاقتصادية ، حكم المادة الرابعة من الدستور فإذا ما وازنها المشرع ببعض الأعباء ، كان كافلا بذلك عدالة توزيعها.

و حيث إن المشرع أصدر القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية ، متضمنا تعريفاً بها ، و منظماً لأوضاع ممارستها لنشاطها ، فناط بوزير السياحة دون غيره – و على ما تقضى به المادتان (١١ و ١٢) من هذا القانون – تقسيم هذه المنشآت إلى درجات ، ثم تصنيفها ليكون لكل منها الدرجة التى تناسبها وفقاً للقواعد التى يصدر بها قرار من هذا الوزير ، محدداً كذلك أسعار خدماتها بما في ذلك أسعار الدخول إليها و النزول فيها ، و كذلك مأكولاتها و مشروباتها و وجباتها . و تلا ذلك صدور نظام استثمار المال العربى و الأجنبي بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ متوخيا- و على ما جاء بالمذكرة الإيضاحية لهذا القانون- إيجاد مناخ ملائم لتسهيل انتقال رءوس الأموال العربية مع تقديم حوافز مناسبة للاستثمار- عربياً كان أم أجنبياً – و ذلك في إطار من الضمانات الكافية ضد المخاطر غير التجارية ، و على طريق تخطى العوائق الإدارية و الإجرائية التى تؤثر على نمو حجم الاستثمار ، و على تقدير أن استثمار رءوس الأموال العربية و الأجنبية في مصر – و على ما تنص عليه المادة الثانية من هذا القانون – يعتبر في المجالات التى حددتها – و من بينها التصنيع و التعدين و النقل و السياحة – لازماً لتحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية في إطار السياسة العامة للدولة و خطتها القومية .

و لئن كان المشرع قد أقر بعدئذ قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ ملغيا بمقتضاه القانون السابق عليه . إلا أن استثمار الأموال العربية و الأجنبية ظل لازماً لتحقيق خطة التنمية – سواء في مجال أولوياتها أو على ضوء أهدافها- و على الأخص كلما كان هذا الاستثمار متطلباً في المجالات التى حددها هذا القانون ، و يندرج تحتها ما يكون مرتبطاً منها بالتقدم الصناعي ، أو التطور السياحى أو باستصلاح و استزراع الأراضى و الإسكان و التعمير . بل إن هذا القانون، تضمن حكمين متكاملين ،هما المنصوص عليهما في المادتين (٦ و ٩) التى يكفل أولاهما للمشروعات الخاضعة لأحكام هذا القانون – و أيا كانت جنسية مالكيها أو محال إقامتهم- تمتعها بالضمانات و المزايا و الإعفاءات التى حددها هذا القانون ، مع جواز تقرير غيرها –

إضافة إليها– بقرار من مجلس الوزراء في الحدود التي يقتضيها الصالح العام . و تحظر ثانيهما فرض أية أعباء أو التزامات مالية أو غيرها على هذه المشروعات تخل بمبدأ المساواة بينها و بين مشروعات القطاع الخاص التي تعمل في النشاط ذاته ، و التي تنشأ خارج نطاق هذا القانون ، و على أن يتم تحقيق هذه المساواة بصورة تدريجية على النحو الذى تنظمه اللائحة التنفيذية .

و تفصل المادة (٩) من اللائحة التنفيذية المشار إليها ، هذه القاعدة بقولها "لا يجوز عند تحديد الأسعار الجديدة أو تعديل الأسعار القائمة للخامات و المواد الأولية الإخلال بالمساواة بينها و بين مشروعات القطاع الخاص التي تنشأ خارج نطاق هذا القانون و تباشر ذات النشاط . كما لا يجوز فرض أية أعباء أو التزامات مالية إضافية أو غيرها على المشروعات بالزيادة عن المقرر منها لمشروعات القطاع الخاص المشار إليها " .

و تتم تدريجيا المساواة في الأسعار و الأعباء ، و الالتزامات المالية المبينة في الفقرتين السابقتين بين المشروعات و مشروعات القطاع الخاص المذكور ، و ذلك بقرارات من رئيس مجلس الوزراء بناء على عرض الوزير و بعد موافقة مجلس الإدارة " .

و حيث إن البين من هذين القانونين ، أن المزايا التفضيلية التى كفلها المشرع لاستثمار رءوس الأموال العربية و الأجنبية غايتها استثارة اهتمام أصحابها بأوضاع الاستثمار في مصر ، لضمان تدفقها إليها ، و دون ما قيود غير مبررة قد ينوء بها نشاطها ، فلا يكون بقاء هذه الأموال في مصر مجدياً ، بل يعاد تصديرها منها .

و حيث أن إرساء الدستور بنص المادة (٤٠) منه لمبدأ المساواة أمام القانون ، ضمانة جوهرية لتحقيق العدل و الحرية و السلام الاجتماعي ، لا يقتصر نطاق تطبيقها على الحقوق و الحريات التى كفلها الدستور ، و إنما تتعلق كذلك بما يكون منها قد تقرر بقانون في حدود السلطة التقديرية التى يملكها المشرع . فلا يجوز بعدئذ تقييدها بما يعطلها أو ينال من ممارستها ، بل يتعين أن تنظمها أسس موحدة لا تمييز فيها بين المؤهلين قانوناً للانتفاع بها . و كلما كفل المشرع لمشروعات بذواتها مزايا تفضيلية قدر ضرورتها لتحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية من خلال رءوس الأموال الوافدة الى مصر ، و كان أصحابها قد قدروا عائد استثمار هذه الأموال فيها على ضوء هذه المزايا ، فإنها تغدو حقوقاً لا يجوز تهوينها و لا موازنتها بأعباء تحد منها .

و حيث إن مبدأ المساواة أمام القانون يفترض عملا يخل بالحماية القانونية المتكافئة إذا كان منسوبا إلى الدولة State action سواء من خلال سلطتها التشريعية أم عن طريق سلطتها التنفيذية بما مؤداه أن أيا من هاتين السلطتين لا يجوز أن تفرض تغايرا في المعاملة ما لم يكن مبررا بفروق منطقية يمكن ربطها عقلا بالأغراض التى يتوخاها العمل التشريعي الصادر عنهما . و ليس بصحيح القول بأن كل تقسيم تشريعي يعتبر تصنيفا منافيا لمبدأ المساواة ، بل يتعين دوما أن ينظر إلى النصوص القانونية باعتبارها وسائل حددها المشرع لتحقيق أغراض يبتغيها فلا يستقيم إعمال مبدأ المساواة أمام القانون إلا على ضوء مشروعيتها ، و اتصال هذه الوسائل منطقيا بها و لا يتصور بالتالي أن يكون تقييم التقسيم التشريعي منفصلا عن الأغراض التى يتغياها ، بل يرتبط جواز هذا التقسيم بالقيود التى يفرضها الدستور على هذه الأغراض ، و بوجود حد أدنى من التوافق بينها و بين طرائق تحقيقها .

A minimal fit or congruence between the classifying means and the legislative ends .

و يستحيل بالتالي أن يكون التقدير الموضوعى لمعقولية التقسيم التشريعي . منفصلا كلية عن الأغراض النهائية للقانون المطعون فيه . و حيث إن تكافؤ المتماثلين في الحماية القانونية ، مؤداه أنها ينبغي أن تسعهم جميعا فلا يقتصر مداها عن بعضهم **under-inclusive** و لا يمتد لغير فئاتهم **over-inclusive** ، و لا يجوز بالتالي أن تكون هذه الحماية تعميما مجاوزا نطاقها الطبيعي ، و لا أن يقلص المشرع من دائرتها بحجبها عن نفر ممن يستحقونها .

و حيث إن المشرع قد يقصد بالنصوص القانونية التى يصوغها ، إجراء تمييز مناقض للدستور **Purposeful hostile discrimination** و قد تخل الآثار التى يحدثها التمييز – و من حيث مداها– **purpose-impact distinction** بأغراض قصد الدستور إلى إرسائها و يعتبر التمييز غير مغتفر في هاتين الحالتين كليتهما . بل ربما كان التمييز أكثر خطراً في الصورة الثانية التى يبدو فيها القانون المطعون عليه محايدا في مظهره ، مخالفا للدستور في أثره .

و حيث إن المراكز القانونية التى يتعلق بها مبدأ المساواة أمام القانون وفقا لنص المادة ٤٠ من الدستور ، هى التى تتحد في العناصر التى تكون كلا منها – لا باعتبارها عناصر واقعية لم يدخلها المشرع في اعتباره- بل بوصفها عناصر اعتد بها مرتبا عليها أثراً قانونيا محددا، فلا يقوم هذا المركز القانوني إلا بتضاممها ، بعد أن غدا وجوده مرتبطا بها ، فلا ينشأ أصلا إلا بثبوتها و لا يتصور بعد تحققها و تولد المركز القانوني عنها ، أن تكون قيدا عليه ، و لا أن ينتقص المشرع من المزايا التى ربطها بوجوده ، إذ هى كامنة فيه ، فلا يجوز نقضها .

و حيث إن القول بأن المزايا التى كفلها المشرع للمشروعات الخاضعة لنظام رأس المال العربى و الأجنبي ، تعطيها مركزاً واقعياً شديد التميز يسوغ الرجوع عنها ، من خلال موازنتها بأعباء جديدة يفرضها عليها ؛ **مردود أولا**: بأن تقرير هذه المزايا يتصل بضمان تدفق رءوس الأموال العربية و الأجنبية إلى مصر لتمويل قاعدة للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية . و على ضوء تنوع هذه المزايا و أبعادها ؛ تُحدد رءوس الأموال العربية و الأجنبية موقفها من الاستثمار فيها ، فإذا أتت إليها بعد اعتمادها على تلك المزايا ، فغن تقليصها من خلال فرض أعباء جديدة تحد من نطاقها . لا يكون جائزا ، و على الأخص كلما كان من شأن الأعباء التى فرضها المشرع على المشروعات الاستثمارية ، إرهاق نشاطها ، فلا يكون تنافسها متكافئا مع غيرها ممن يباشرون معها – و إلى جانبها- ذات مجال عملها . و**مردود ثانياً**: بأن المنشآت الفندقية جميعها لا تملك أسعار خدماتها وفقاً لتكلفتها الفعلية ، و لا على ضوء نطاق لطلب عليها ، بل يختص وزير السياحة دون غيره بتقدير هذه الأسعار لتلك المنشآت جميعها وفق حقيقة مستوياتها ، حتى و إن طلب مستغلوها إعادة النظر في درجة المنشأة أو أسعار خدماتها ، ذلك أن تعديلها مما يدخل في اختصاص هذا الوزير دون غيره ، و كلما كان هذا التعديل ضروريا قائما على أسباب جدية . و**مردود ثالثاً**: بأن معدل عائد الاستثمار في بلد معين ، يرتبط بالتدابير التى تتخذها و تؤثر في مداه في شأن هذا الاستثمار و تؤثر في مجراه . فكلما كان من شأنها اعتصار هذا العائد ، أو فرض أوضاع جديدة لا يكون معها مجزيا ، كان ذلك منهياً لفرص الاستثمار ، أو مشككا في جدواه . و**مردود رابعاً** : بأن مؤدى النص المطعون فيه ، التمييز في الأعباء بين الشركات التى يحكمها قانون الاستثمار ، و تلك التى تخرج عن مجال تطبيق هذا

القانون، و ذلك في مجال القواعد التى فرضها لمحاسبة كل منها عن مسحوباتها من المواد البترولية . فعلى نقيض أولاها التى تُحمل بالسعر العالمى عن البترول المورد إليها ، فان ثانيتها لا تتقيد بغير السعر المحلى عن هذه المواد ذاتها . و يعتبر هذا التميز-بمحتواه-مقصوداً، و مخالفاً كذلك للدستور في أثره De jure-de facto distinction و مردود خامساً : بأن المزايا التفضيلية التى كفلها المشرع لاستثمار الأموال العربية و الأجنبية ، هى علة وجودها في مصر و هى التى حركتها من موقعها في بلدانها ، فلا يجوز نقضها أو تقييدها بعد أن تعلق الاستثمار بها . و مردود سادساً : بأن القول بأن المزايا التفضيلية التى ربطها المشرع باستثمار رءوس الأموال العربية و الأجنبية ينبغي مقابلتها ببعض الأعباء التى توازنها ، مؤداه أن المزايا التى قدر المشرع ضرورتها لتدفق هذه الأموال لمصر ، جاوزت حدودها المنطقية ، و هو ما لا دليل عليه ، بعد أن كفلتها قوانين الاستثمار على تعاقبها دون انتقاص منها ، و بما لا يجاوز نطاق السلطة التقديرية للمشرع .

و حيث إن الحماية التى كفلها الدستور لحق الملكية الخاصة- و على ما جرى به قضاء هذه المحكمة- تمتد إلى كل حق ذي قيمة مالية ، سواء أكان هذا الحق شخصياً أم عينياً أم كان من حقوق الملكية الفكرية الفنية أو الأدبية أو الصناعية ؛ و هو ما يعنى اتساعها للأموال بوجه عام ؛ و كان النص المطعون فيه – بالأعباء التى فرضها- قد انتقص من عائد استثمار الأموال العربية و الأجنبية عن طريق الأسعار الأعلى التى ألزمها بأدائها عن مسحوباتها من المواد البترولية ، فإن هذا القرار يكون كذلك متضمناً عدواناً على الملكية مخالفاً بالتالي لنص المادين ٣٢ و ٣٤ من الدستور .

و حيث انه متى كان ذلك ، فان نص المادة الأولى من القرار المطعون فيه ، يكون مخالفا للمواد ٣٢ ، ٣٤ ، و ٤٠ من الدستور ، و تسقط تبعا لإبطالها ، الأحكام الأخرى التى تضمنها هذا القرار، و التى ترتبط بنص مادته الأولى ارتباطا لا يقبل التجزئة .

فلهذه الأسباب :

حكمت المحكمة : أولاً : بعدم دستورية المادة الأولى من قرار نائب رئيس مجلس الوزراء للإنتاج و وزير البترول رقم ٤٢ لسنة ١٩٨١ و ذلك في مجال تطبيقها بالنسبة إلى شركات الاستثمار التى تباشر نشاطا فندقيا . ثانياً : بسقوط باقي نصوص هذا القرار فى هذا النطاق .



الفصل الثانى : أحكام محكمة النقض

١- الطعن رقم (١١٦١) لسنة ٥٦ ق

جـــلسة ١٨ يناير سنة ١٩٩٣

المبدأ القانوني :

أن المشرع اعتبر الفنادق على إطلاقها منشآت دون أن يستلزم صدور قرار من وزير السياحة بتحديدها أما المنشآت التي اشترط المشرع لاعتبارها فندقية صدور قرار من وزير السياحة بتحديدها فهي الاستراحات و البيوت و الشقق المفروشة و قد أعفى المشرع الفنادق من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية و ذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بأحكام هذا القانون .

الوقـــــائع

في يــوم ١٩٨٦/٤/١٠ طعــن بطــريق الــنقض في حكــم محكمـــة اســتئناف قــنا الصــادر بتاريخ ١٩٨٦/٢/١٠ في الاستئناف رقم ١٠١ سنة ٥٤ق – و ذلك بصحيفة طلب فيها الطاعن الحكم بقبول الطعن شكلاً و في الموضوع بنقض الحكم المطعون فيه .و في نفس اليوم أودع الطاعن مذكرة شارحة و حافظة بمستنداته . و في ١٩٨٦/٦/٧ أعُلنت المطعون عليها بصحيفة الطعن . ثــم أودعــت النــيابة مذكــراتها و طلبــت فــيها قــبول الطعــن شــكلاً و في الموضــوع برفضـــه . و بجلسة ١٩٩٢/١١/٢٣ عرض الطعن على المحكمة في غرفة مشورة فرأت أنه جدير بالنظر فحددت لنظره جلسة مرافعة . و بجلسة ١٩٩٢/١٢/١٤ سمعت الدعوى أمام هذه الدائرة على ما هو مبين بمحضر الجلسة حيث صمم كل من محامي الطاعن و النيابة العامة على ما جاء بمذكرته و المحكمة أرجأت إصدار الحكم إلى جلسة اليوم .

المحكمة

بعد الإطلاع على الأوراق و سماع التقرير الذى تلاه السيد المستشار المقرر/ .... نائب رئيس المحكمة و المرافعة و بعد المداولة .حيث أن الطعن استوفى أوضاعه الشكلية . و حيث أن الوقائع على ما يبين من الحكم المطعون فيه و سائر أوراق الطعن – تتحصل في أن مأمورية ضرائب نجع حمادى قدرت ربح الطاعنة عن نشاطها محل المحاسبة عن السنوات ١٩٧٤ حتى ١٩٧٨ و أخطرتها بالتقدير فاعترضت عليه ، و أحيل الخلاف إلى لجنة الطعن التى أصدرت قرارها بتحديد صافى ربح الطاعنة بمبلغ .... جنية عن الفترة من ١٩٧٧/٥/١٢ حتى ١٩٧٧/١٢/٣١ و بمبلغ .... جنية عن كل من سنتى ١٩٧٨ ، ١٩٧٩ . طعنت المطعون ضدها في هذا القرار بالدعوى رقم ١٢٤ لسنة ١٩٨٢ ضرائب نجع حمادى . ندبت المحكمة خبيراً في الدعوى و بعد أن قدم تقريره حكمت بتاريخ ١٩٨٥/٢/٢٤ بإلغاء قرار لجنة الطعن ، إستأنفت الطاعنة هذا الحكم بالاستئناف رقم ١٠١ لسنة ٥٤ ق قنا و بتاريخ ١٩٨٦/٢/١٠ حكمت المحكمة بتأييد الحكم المستأنف .طعنت الطاعنة في هذا الحكم بطريق النقض و قدمت النيابة العامة مذكرة أبدت فيها الرأى برفض الطعن ، و عرض الطعن على المحكمة في غرفة المشورة فحددت جلسة لنظره و فيها التزمت النيابة رأيها .

و حيث أن الطعن أقيم على سبب واحد تنعى به الطاعنة على الحكم المطعون فيه مخالفة القانون و الخطأ في تطبيقه و تأويله و القصور في التسبيب و في بيان ذلك تقول أن الحكم أقام قضاءه على أن وزارة السياحة رخصت للمطعون ضدها في إدارة الفندق موضوع الدعوى و أن كل فندق ترخص وزارة السياحة بإدارته و إستغلاله هو منشأة فندقية في تطبيق القانون ١ لسنة ١٩٧٣ و رتب على ذلك تمتعه بالإعفاء المقرر بالمادة الخامسة من القانون سالف الذكر في حين انه بمقتضى المادة الأولى من القانون المشار إليه يلزم صدور قرار من وزير السياحة لتحديد المنشآت الفندقية في تطبيق أحكام القانون ١ لسنة ١٩٧٣ و لا يغنى عنه الترخيص الصادر من وزارة السياحة بالإدارة و الاستغلال .

و حيث أن هذا النعي غير سديد ذلك أن النص في المادة الأولى من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية و السياحية على أن "تسرى أحكام هذا القانون على المنشآت الفندقية و السياحية و تعتبر منشأة فندقية في تطبيق أحكام هذا القانون الفنادق و البنسيونات و القرى السياحية و الفنادق العائمة و البواخر السياحية ، و ما إليها من الأماكن المعدة لإقامة السياح ، و كذا الاستراحات و البيوت و الشقق المفروشة التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة ...".

و في المادة الخامسة من القانون سالف الذكر على أن "مع عدم الإخلال بأحكام القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١ في شأن استثمار المال العربى و المناطق الحرة ، و الإعفاءات المقررة به و بأية إعفاءات ضريبية مقررة في أى قانون آخر ، تعفى المنشآت الفندقية و السياحية من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية على أى منها ، و ذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقاً لتاريخ العمل بهذا القانون .و في جميع الأحوال لا يجوز للمجالس المحلية فرض أية ضرائب أو رسوم على المنشآت الفندقية أو السياحية إلا بعد موافقة وزير السياحة" . يدل على أن المشرع اعتبر الفنادق على إطلاقها منشآت فندقية دون أن يستلزم صدور قرار وزير السياحة بتحديدها ، اما المنشآت التى اشترط المشرع لإعتبارها فندقية صدور قرار من وزير السياحة بتحديدها فهى الاستراحات و البيوت و الشقق المفروشة ، و قد أعفى المشرع المنشآت المذكورة من ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على القيم المنقولة و غيرها من الضرائب الإضافية و ذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقاً لتاريخ العمل بهذا القانون بهدف تنمية السياحة و ذلك بتشجيع التوسع في حركة إقامة المنشآت الفندقية و السياحية و مساعدتها في مستهل بدئها لنشاطها .

و إذ إلتزم الحكم المطعون فيه هذا النظر فإنه يكون قد طبق صحيح القانون و يكون النعى عليه بما سلف على غير أساس .و لما تقدم يتعين رفض الطعن .

لذلك

رفضت المحكمة الطعن و ألزمت المصلحة الطاعنة المصروفات .

٢- الطعن رقم (٣٧٣٣) لسنة ٦٤ ق

جلـــسة ١٢ يونيو سنة ٢٠٠١

المبدأ القانوني :

الفنادق على إطلاقها تعتبر منشآت فندقية ، الاستراحات والبيوت والشقق المفروشة ، اعتبارها من المنشآت الفندقية ، شرطه ، صدور قرار من وزير السياحة بذلك ، إعفاء الفنادق باعتبارها منشآت فندقية من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على القيم المنقولة وغيرها من الضرائب الإضافية لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بالقانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ ، علة ذلك ، المادتان ١، ٥ من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ ، في شأن المنشآت الفندقية والسياحية ، إطراح الحكم المطعون فيه دفاع الطاعنة بمقولة أن المنشأة " فندق شعبي " لا يتمتع بالإعفاء ، قصور وفساد في الاستدلال .

(الطعن رقم ٧٣٦ لسنة ٦٥ ق – جلسة ٢٠٠١/١٢/٢٤)

الوقائـــع

في يوم ١٩٩٤/٤/١٤ طعن بطريق النقض في حكم محكمة استئناف بنى سويف " مأمورية المنيا " الصـــادر بتاريخ ١٩٩٤/٢/١٥ في الاستئناف رقم ١٤٩ لسنة ٢٩ ق — وذلك بصحيفة طلبت فيها الطاعنة الحكم بقبول الطعـن شكـلا وفى الموضـوع بنقـض الحكم المطعون فيه ،وفى نفس اليـوم أودعـت الطاعـنة مذكـرة شارحـــة، وفـى ١٩٩٤/٥/١٠ أعلـن المطعـون ضـده بصحيفة الطعـن، وفـى ١٩٩٤/٥/١٢ أودع المطعـون ضـده مذكـرة بدفاعـه طلب فيها رفض الطعن ، ثم أودعت النيابة العامـة مذكـرتها وطلبـت فـيها قـبول الطعـن شـكلا وفـى الموضـوع بـنقض الحكـم المطعـون فـيه وفـى ٢٠٠١/٢/٢٧ عـرض الطعـن عـلى المحكمـــة في غـرفـــة المشـــورة فـرأت أنـــه جديـر بالـنظر فحـددت لـنظره جلســـة ٢٠٠١/٤/١٠ و بهاسمعـت الدعـوى أمـام هـذه الدائـرة عـلى مـا هـو مـبين بمحضـر الجلسـة حيـث صـمم محـامى الـمطـعون علـيه والنـيابة كل عـلى مـا جـاء بـمـذكرتـه – والمحكمة أرجأت إصدارالحكم إلى جلسة اليوم .

المحكمــة

بعد الاطلاع على الأوراق وسماع التقرير الذي تلاه السيد المستشار المقرر / .... "نائب رئيس المحكمة" والمرافعة وبعد المداولة.حيث إن الطعن استوفى أوضاعه الشكلية.وحيث إن الوقائع – على ما يبين من الحكم المطعون فيه وسائر الأوراق – تتحصل في أن مأمورية الضرائب المختصة قدرت صافى أرباح منشأة مورث الطاعنة " فندق عمر الخيام السياحى " عن السنوات من ٨١ إلى ١٩٨٣ . وإذ اعترض أحيل الخلاف إلى لجنة الطعن التى قررت تخفيض هذا التقدير ، طعن مورث الطاعنة على هذا القرار بالدعوى رقم ٦٠٤ لسنة ١٩٨٩ تجارى المنيا الابتدائية ، ندبت المحكمة خبيرا في الدعوى وبعد أن قدم تقريره حكمت بتاريخ ١٩ من يونيو سنة ١٩٩٣ بتعديل القرار المطعون فيه . استأنف ورثة الممول هذا الحكم بالاستئناف رقم ١٤٩ / ٢٩ ق بنى سويف " مأمورية المنيا " وبتاريخ ١٥ من نوفمبر سنة ١٩٩٤ قضت المحكمة بتأييد الحكم المستأنف . طعنت الطاعنة في هذا الحكم بطريق النقض وأودعت النيابة العامة مذكرة أبدت فيها الرأى بنقض الحكم المطعون فيه ، وإذ عرض الطعن على هذه المحكمة في غرفة مشورة حددت جلسة لنظره وفيها التزمت النيابة رأيها .

وحيث أن الطعن أقيم على سببين تنعى بهما الطاعنة على الحكم المطعون فيه الخطأ في تطبيقه القانون والقصور في التسبيب والفساد في الاستدلال وفى بيان ذلك تقول أن ورثة الممول تمسكوا أمام محكمة الموضوع بأن المنشأة محل المحاسبة " فندق سياحي " يسرى عليه الإعفاء المقرر من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعة والقيم المنقولة وغيرها بموجب القانون رقم ١٩٧٣/١ إلا أن الحكم المطعون فيه اطرح هذا الدفاع على سند من أنه " فندق غير سياحي " بالمخالفة للثابت بالأوراق ، وهو مما يعيبه ويستوجب نقضه .

وحيث أن النعي في أساسه سديد ذلك أن النص في المادة الاولى من القانون رقم ١٩٧٣/١ في شأن المنشآت الفندقية والسياحية على أن (تسرى أحكام هذا القانون على المنشآت الفندقية والسياحية ، وتعتبر منشأة فندقية في تطبيق أحكام هذا القانون الفنادق والبنسيونات والقرى السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية ، وما بها من الأماكن المعدة لإقامة السياح ،

وكذا الاستراحات والبيوت والشقق المفروشة التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة ......)

وفى المادة الخامسة من ذات القانون على أن (مع عدم الإخلال بأحكام القانون رقم ١٩٧١/٦٥ في شأن استثمار المال العربى والمناطق الحرة ،والإعفاءات المقررة به وبأى إعفاءات ضريبية مقررة في أى قانون آخر ، تعفى المنشآت الفندقية والسياحية من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على القيم المنقولة وغيرها من الضرائب الإضافية على أى منها ، وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بهذا القانون .... يدل على أن الشارع اعتبر الفنادق على إطلاقها منشآت فندقية معفاة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على القيم المنقولة وغيرها من الضرائب الإضافية وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط أن يكون لاحقا لتاريخ العمل بهذا القانون بهدف تنمية السياحة وذلك بتشجيع التوسع في حركة إقامة المنشآت الفندقية والسياحية ومساعدتها في مستهل بدء نشاطها ، وإذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر واطرح دفاع الطاعنة وباقي ورثة الممول بشأن إعفاء منشآتهم الفندقية من الضريبة بمقولة إنها (فندق شعبي) لا يتمتع بالإعفاء سالف الذكر فإنه يكون قد شابه القصور في التسبيب والفساد في الاستدلال جره إلى مخالفة القانون والخطأ في تطبيقه بما يوجب نقضه .

وحيث أن الموضوع صالح للفصل فيه ولما تقدم ولما كان الثابت بتقرير الخبير المنتدب فى الدعوى أن منشأة ورثة الممول – المستأنفة – فندق أنشأ سنة ١٩٨١ ومن ثم فإنه يسرى عليه الإعفاء المقرر بالقانون رقم ١٩٧٣/١ عن سنوات المحاسبة ١٩٨١ إلى١٩٨٣ وإذ خالف الحكم المستأنف هذا النظر فإنه يتعين إلغاءه والقرار المطعون فيه .

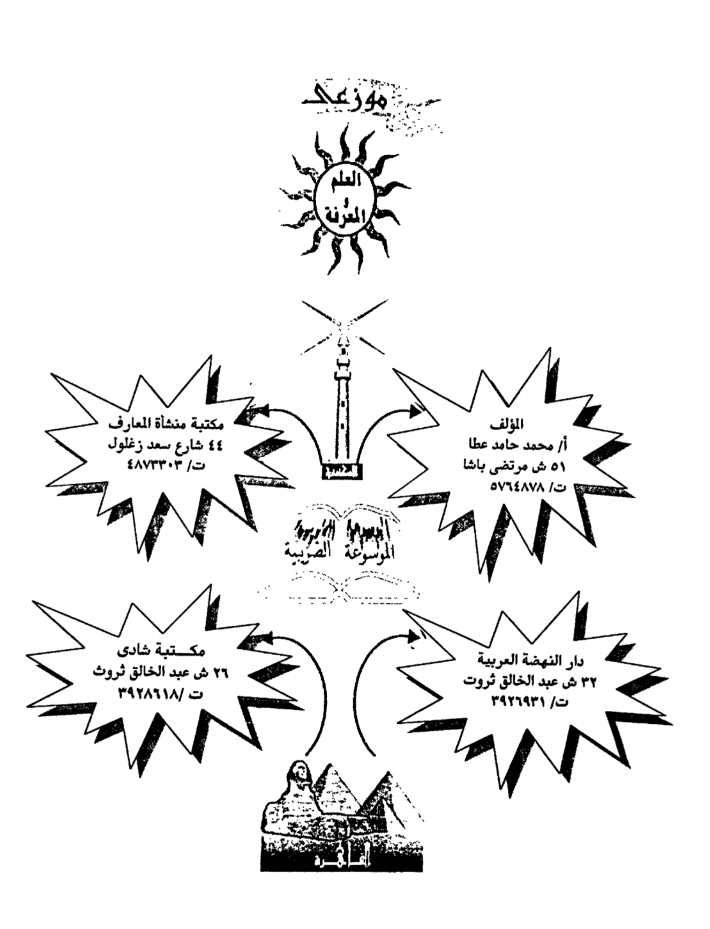
لــذلــك

نقضت المحكمة الحكم المطعون فيه وألزمت المطعون ضدها المصروفات و............... مقابل أتعاب المحاماة وحكمت في موضوع الاستئناف رقم ١٤٩ /٢٩ ق بني سويف " مأمورية المنيا " بإلغاء الحكم المستأنف وإلغاء القرار المطعون فيه وألزمت المستأنف ضدها المصروفات .

* * *



الجزء الثانى : المنشآت الطبية


موزعى
العلم و المعرفة
مكتبة منشأة المعارف
٤٤ شارع سعد زغلول
ت/ ٤٨٧٣٣٠٣
المؤلف
أ/ محمد حامد عطا
٥١ ش مرتضى باشا
ت/ ٥٧٦٤٨٧٨
الموسوعة الضريبية
مكـــتبة شادى
٢٦ ش عبد الخالق ثروت
ت /٣٩٢٨٦١٨
دار النهضة العربية
٣٢ ش عبد الخالق ثروت
ت/ ٣٩٢٦٩٣١

مقدمة

يتميز الطلب على الخدمات التى تقدمها المنشآت الطبية بخصائص معينة ، فهو يتأثر بالعوامل الموسمية و الجغرافية حيث يتزايد الطلب على هذه الخدمات في فترات معينة ، كأنتشار الأوبئة و الأمراض و في بداية فصول الصيف و الشتاء ، كما يتزايد الطلب على هذه الخدمات في بعض المناطق الجغرافية كالمناطق شديدة الحرارة أو البرودة بينما يقل في مناطق جغرافية أخرى .

كما يتأثر الطلب على تلك الخدمات بالعوامل السياسية و الظروف الاجتماعية ،حيث أن القرارات و القوانين تكون ملزمة للمنشآت الطبية مثل الالتزام بقانون التأمين الصحي أو الحملات الخاصة بالتطعيم و هذا يؤدى إلى زيادة الطلب على الخدمات التى تقدمها المنشآت الطبية ، كما أن الظروف الاجتماعية المحيطة بالمنشآت الطبية كأرتفاع الوعى الصحي بين الأفراد يؤدى إلى زيادة الطلب على الخدمات الطبية ، بينما الانخفاض في الوعى الصحي بين الأفراد يقلل الطلب على هذه الخدمات .

و ينقسم منهج البحث في هذا الجزء من هذا المجلد إلى خمسة أبواب رئيسية هى :-

الباب الأول : المنشآت الطبية من الناحية الإدارية – حيث يتناول دراسة تمهيدية لتعريف المنشآت الطبية كذا دراسات الجدوى الاقتصادية في مجال المنشآت الطبية لأهميتها في هذا المجال كما يتناول الأسس العلمية لادارة هذه المنشآت .

الباب الثاني : يتناول المنشآت الطبية من الناحية المحاسبية حيث ينقسم إلى ثلاث فصول خصص الأول منها للمجال المحاسبى المالي من حيث مفهومه و عرض للدليل المحاسبى ثم تضمن الفصل الثاني التنظيم المحاسبى التكاليفى و أهميته للمنشآت الطبية ثم تلاه الفصل الثالث ليشمل الموازنات التقديرية و التحليل المالي للمنشآت الطبية .

الباب الثالث : نظرا لأهمية الناحية الضريبية للقطاع الطبى ، فقد خصص هذا الباب للجانب الضريبي من حيث المعاملة الضريبية لهذا النوع من المنشآت و المشاكل التى تعترض القطاع الطبى في هذا الشأن .

الباب الرابع : يتناول هذا الباب القوانين و القرارات و كذا التعليمات التنفيذية و التفسيرية و الكتب الدورية التى أصدرتها مصلحة الضرائب في هذا الشأن ، كما تضمن أهم قرارات لجان الطعن الضريبي التى تخص القطاع الطبى .

الباب الخامس : نظرا لأهمية أحكام القضاء ، فقد خصص هذا الباب لأهم ما صدر من أحكام قضائية في مجال القطاع الطبى .

البـــــاب الأول : المنشآت الطبية من الناحية الإدارية

مقدمة

لقد صاحب تطور حجم المنشآت الطبية و زيادة عددها و تنوع التخصصات بها زيادة في المشكلات الإدارية ، الأمر الذى أدى إلى الاعتقاد بأن الطبيب غير المؤهل للإدارة لا يستطيع التغلب على حل المشكلات الإدارية التى تواجهه ، خاصة بعد أن تطورت الإدارة العلمية و أساليبها بسرعة لا تقل عن سرعة التطور في علوم الطب .

إن فن إدارة المنشآت الطبية و الأساليب الخاصة بها تختلف إختلافا جذريا عن النشاط الطبى الممارس ، خصوصا أن النشاط الطبى هو أسلوب فنى له إطار علمي يتقيد به الطبيب ، و ليس شرطا في أن نجاح الطبيب كطبيب يعتبر ضمانا لنجاحه كمدير للمستشفى ، لأن المهارات تختلف من مهارة لأخرى .

و لقد كان من نتيجة ذلك أن أصبح الطبيب المدير للمنشآت الطبية عرضة للنقد في أساليب إدارته ، و خاصة بعد أن ظهرت عدة مؤلفات في إدارة المنشآت الطبية و كان معظم المؤلفين من غير فئة الأطباء ، و قد تناول أحد هذه المؤلفات هذا الموضوع بأسهاب موضحا أن الأطباء عندما يديرون المنشآت الطبية يركزون إهتمامهم على الجانب الفني دون الاقتصادي ، و أنهم عندما يواجهون بالحقائق يصرون على عدم التدخل في مجال عملهم ، مما يؤدى إلى تزايد حجم الأنفاق بصورة مستمرة و يرجع ذلك إلى عدم كفاءة الأطباء في إدارة المنشآت الطبية نتيجة عدم تأهيل الأطباء للقيام بإدارة هذه المنشآت ،فكليات الطب في أرقى دول العالم لا تؤهله لادارة المنشآت الطبية ، و قد أوضح الأطباء أنهم لم يحصلوا

على أى نمط من أنواع التعليم التى تؤهلهم لاحتراف مهنة الإدارة ، حيث يكون التركيز دائما على علوم الطب و ليس الإدارة .

خلاصة الأمر أن المنشآت الطبية بوضعها الحالي تحتاج إلى مدير على درجة كبيرة من التأهيل الإداري لكى يستطيع أن يديرها بأقصى كفاءة ممكنة و يسعى في تجنب هذه المنشآت من فقدان وضياع الموارد و الإمكانيات المتاحة لها ، لذا يجب أن تتوافر في جامعاتنا دراسات متخصصة في إدارة المنشآت الطبية تتاح فيها الفرص للطبيب و غيره من أن يكون مديرا ناجحا بكل المقاييس لهذه المنشآت الهامة ، كما يجب أن يشترط في الوقت نفسه ، التفرغ كلية لمهنة الإدارة بهذه المنشآت مع توافر المواهب اللازمة للقيام بأعبائها .

و لقد بدأت هذا الباب بهذه المقدمة ثم تناولنا تعريف المنشآت الطبية ، و نظرنا لأهمية الإدارة العلمية لهذه المنشآت فقد تعرضت لمناقشة و تحليل أساسيات الإدارة في المنشآت الطبية و كذا الأسس العلمية للإدارة في هذا النشاط .

و لما كانت دراسة الجدوى الاقتصادية للمنشأة الطبية ذات أهمية كبيرة لاسيما بالنسبة للمنشآت الكبيرة الحجم ، لذا كان من البديهى الاهتمام بإجراء دراسات للجدوى الاقتصادية قبل البدء في الشروع لإنشاء المنشأة الطبية و هذا ما تضمنه هذا الجزء من الدراسة و التحليل في مجال دراسات الجدوى الاقتصادية .

الفصل الأول : أنواع المنشآت الطبية



المبحث الأول : تعريف المنشأة الطبية

يمكن **تعريف المنشأة الطبية** بأنها عبارة عن مجموعة من التخصصات و المهارات و المهن الطبية و غير الطبية و مجموعة من الخدمات و الأدوية و المواد تنظم في نمط معين بهدف خدمة المرضى الحاليين و المرتقبين و إشباع حاجاتهم و من ثم إستمرار المنشأة في النمو .

* و جدير بالذكر أن **هنالك عوامل هامة تؤثر في المنشأة الطبية** أهمها :-

١- حجم الخدمة و نوعها سواء أكانت وقائية أو علاجية .

٢- المساحة المتاحة للمنشأة و الموقع و مدى توافر مساحات للتوسع .

٣- حجم الطلب على الخدمات و التوزيع الديموجرافى لسكان المنطقة التى تقع في دائرتها المنشأة الطبية و ظروف البيئة المحيطة .

٤- حجم و تصنيف القوى العاملة و مستوى المهارة الصحية و مدى توافر الكفاءات في سوق العمل الطبى و حجم ميزانية المنشأة الطبية و مصادر التمويل و مدى توافر الأموال و سرعة الحصول عليها ، كما أن درجة التخصص في الوظائف الصحية يؤثر في حجم المنشأة الطبية ، فإذا كان العمل الطبى عام ، قل حجم العمالة في المنشأة الطبية ، أما اذا زادت درجة التخصص الوظيفى الطبى زاد تبعا لذلك عدد المتخصصين و حجم المنشأة .

٥- حجم التشريعات و اللوائح و الإجراءات التى تحكم تقديم الخدمات الطبية يؤثر على حجم و درجة التركيب التنظيمى في المنشأة الطبية .

---

* إدارة الأعمال في الأنظمة الصحية و الطبية – د/ فريد النجار

المبحث الثاني : تصنيف المنشأة الطبية

* بتاريخ ٢٠ يونيو سنة ١٩٨١صدر القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١بتنظيم المنشآت الطبية و نص في المادة الأخيرة منه على أن ينشر هذا القانون بالجريدة الرسمية و يعمل بعد ثلاثة أشهر من تاريخ نشره ، أى أنه عمل به اعتبارا من ١٩٨١/٩/٢٦ .

و قد حددت المادة الاولى منه المقصود بالمنشأة الطبية ، فنص على أن يعتبر منشأة طبية كل مكان أعد للكشف على المرضى أو علاجهم أو تمريضهم أو إقامة الناقهين و على ذلك تشتمل على ما يأتي:-

أ) العيادة الخاصة :

و هي كل منشأة يملكها أو يستأجرها و يديرها طبيب كل حسب مهنته المرخص له في مزاولتها و معدة لاستقبال المرضى و رعايتهم طبياً و يجوز أن يكون بها أسرة على ألا يتجاوز عددها ثلاثة أسرة . و يجوز أن يساعده طبيب أو أكثر مرخص له في مزاولة المهنة من ذات التخصص .

ب) العيادة المشتركة :

و هي كل منشأة يملكها أو يستأجرها طبيب أو أكثر مرخص له في مزاولة المهنة و معدة لاستقبال المرضى و رعايتهم طبياً و يجوز أن يكون بها أسرة لا يتجاوز عددها خمسة أسرة و يعمل بالعيادة المشتركة أكثر من طبيب من تخصصات مختلفة تجمعهم إدارة مشتركة يكون أحدهم هو المدير الفني المسئول عن العيادة . و يجوز الترخيص في إنشاء عيادة مشتركة لجمعية خيرية مسجلة في وزارة الشئون الاجتماعية أو لهيئة عامة يكون من بين أغراضها إنشاء و إدارة هذه العيادة المشتركة أو شركة لعلاج العاملين بها على أن يديرها طبيب مرخص له بمزاولة المهنة .

جـ) المستشفى الخاص :

و هي كل منشأة أعدت لاستقبال المرضى و الكشف عليهم و علاجهم و يوجد بها أكثر من خمسة أسرة على أن يكون ذلك تحت إشراف و إدارة طبيب مرخص له مزاولة المهنة .

د) دار النقاهة :

و هي كل منشأة أعدت لإقامة المرضى و رعايتهم طبياً أثناء فترة النقاهة من الأمراض على أن يكون تحت إشراف و إدارة طبيب مرخص له مزاولة المهنة ، كما يعتبر صاحب المنشأة هو من صدر بأسمه ترخيص مزاولة نشاط المنشأة .

---

* نشر بالجريدة الرسمية العدد (٢٦) تابع في ٢٥ يونيو سنة ١٩٨١

الــفــصــل الثانى : أساســيــــات إدارة المنشآت الطبية

المبحث الأول : أنـــــــواع المستشفيات

هنالك عدة تقسيمات للمستشفيات نوضحها فيما يلي :-

(أ) التقسيم حسب التخصص :

يمكن تقسيم المستشفيات من ناحية التخصص إلى نوعين أساسين هما :

١- **المستشفى المتخصص** ، و هو الذى يكون متخصصا في علاج جزء من أجزاء جسم الإنسان ، كالعين و الأنف و العظام ... الخ .

٢- **المستشفى ذو التخصصات المتعددة** ، و هو الذى يهدف في مجوعة إلى تقديم العلاج للجميع رجالا أم نساء أم أطفال .

(ب) التقسيم حسب المنطقة :

يمكن تقسيم المستشفيات العامة (الحكومية) حسب المنطقة التى توجد فيها إلى ثلاثة أنواع هى :

١- **المستشفى العام** و هو المستشفى الذى يخدم منطقة و توجد به كافة التخصصات العامة و عادة ما يختار لـه مكان إستراتيجى ليمكن من خلاله تقديم الخدمة بسهولة و يسر .

٢- **المستشفى المركزي** و هو عبارة عن مستشفى متوسط يشتمل على العديد من الأسرة ، حيث تتوافر التخصصات العامة في مجالات الأمراض المختلفة .

٣- **المستشفى المحلى** و هو مستشفى صغير توجد به عدد قليل من الأسرة تتراوح بين مائة و مائتى سرير حيث يتوافر به حسب الحاجة التخصصات العامة في الأمراض .

(جـ) التقسيم حسب الملكية :

يمكن تقسم المستشفيات من حيث الملكية إلى :-

١- **المستشفى الحكومي** : و هو الذى يدار و تمتلكه الدولة ، لذلك يسمى أحيانا بالمستشفى المملوكة ملكية عامة ، و قد تكون ميزانية هذه المستشفيات ملحقة بميزانية الدولة مثل ميزانية المستشفيات التعليمية . و على الرغم من ذلك تحاول هذه المستشفيات تغطية بعض التكاليف من رسوم تحصل من المنتفعين بخدماتها ، و عموما فإن المستشفيات الحكومية تحمل طابع الخدمة العامة و تتمتع لذلك بالصفة الرسمية ، و عادة ما تضم بداخلها تخصصات متعددة لخدمة أكبر عدد ممكن من المواطنين في المنطقة المحيطة بها .

٢- **المستشفى الخاص** : و ينقسم إلى نوعين هما :-

أ- مستشفى خاص تملكه جهة لفعل الخير و لا تهدف من ورائه إلى تحقيق الربح و هذا النوع من المستشفيات قد تمتلكه هيئات دينية أو بعض الشركات أو المنظمات الاجتماعية

ب- مستشفى خاص تمتلكه منشأة أو فرد أو مجموعة من الأفراد بهدف تحقيق الربح ونمط إدارته كنمط إدارة أى مشروع تجارى .

المبحث الثانى : أهمية الإدارة في المستشفيات

إن ما يسعى إليه الإنسان دائما في حياته ، هو أن يحقق الرفاهية لذاته و لكى يحقق هذه الرفاهية عليه إشباع كافة حاجياته سوء أكانت مادية أو معنوية ، و لكى يتم التنسيق بين حاجات الأفراد من ناحية و جهودهم من ناحية أخرى لابد من وجود قيادة رشيدة حكيمة و من هنا يتضح أهمية الإدارة بصفة عامة في المجتمع ، فكلما كانت الإدارة حكيمة كلما قصر الطريق إلى تحقيق الهدف و بقدر ما تضعف يطول ذلك الطريق حيث تتعارض الحاجات و تتصادم الرغبات و لهذا فان الإدارة أمر حتمى لكل أنواع الجماعات و المنظمات مهما أختلفت أشكالها و ظروفها .

و لقد تزايدت **أهمية إدارة المستشفيات** كعلم في الآونة الأخيرة و ذلك بعد تعدد ألوان الرعاية التى تقدم في المجتمعات المتقدمة و تزايد الطلب عليها ، بالإضافة إلى تزايد عدد و فئات المجتمع التى أصبحت تتمتع بتلك الرعاية ، و من ناحية أخرى لم تعد المستشفيات في العصر الحديث مقصورة على تقديم الرعاية التشخيصية و العلاجية للمرضى فحسب ، بل أصبحت تقوم بدور إيجابى و فعال في وقاية المجتمع ، و بذلك أصبحت مركزا صحيا متكاملا ، و لقد صاحب أتساع نطاق العمل الذى تقوم به المستشفيات في خدمة المجتمع ، تطور مستمر في علوم و إدارة و هندسة المستشفيات و تزايد مستمر في عدد و تنوع الفئات المطلوبة للعمل بالمستشفيات ، إلى جانب تضخم مستمر في حجم الأنفاق اللازم لإنشائها و إدارتها بوجه عام ، كما صاحب ذلك التقدم ظهور الحاجة إلى أنواع عديدة و جديدة من التخصصات في المستشفيات بهدف تقديم أقصى رعاية طبية ممكنة للمرضى .

إن **إدارة المستشفيات** تعتبر من الموضوعات المعقدة في العصر الحديث ، حيث يعبر تنظيم المستشفيات العامة المستحدثة بالتنظيم المركب و المعقد ، حيث يتوافر العديد من التنظيمات غير الرسمية التى قد تكون غير مناسبة لظروف وجود فئات متعددة من العاملين يختلفون فيما بينهم من حيث الدخل و التعليم و الخلفيات البيئية ، كما يشتمل على كل ما هو معروف من التنظيمات الرسمية كالتنظيم الرأسى و التنظيم الوظيفى ... الخ ، كما يحمل أنماطا أخرى من التنظيم غير معروفة في المشروعات الاقتصادية .

إن **إدارة المستشفيات** لم تظهر أهميتها كعلم إلا مؤخرا ، كما أنها تعتبر من الموضوعات المعقدة في العصر الحديث لوجود العديد من التنظيمات غير الرسمية بها و كذا التنظيمات الرسمية المعروفة بالإضافة إلى أنماط أخرى في التنظيم غير معروفة في المشروعات الاقتصادية .

المبحث الثالث : مبـــادئ الإدارة في المستشفيات

إن مبادئ الإدارة في المستشفيات لا تختلف عن مبادئ الإدارة في أى منـظمة من المنظمات الأخـرى سـواء كانـت تلـك المنظمة من منظمات الخدمات أو منظمات الأعمال ، لكن الفرق في مدى تطبيق كل منهم لمبادئ الإدارة .

و تتلخص مبادئ الإدارة في المستشفيات فيما يلى :

١- **مبدأ تقسيم العمل :** إن مـبدأ تقسـيم العمـل هـو إنعكـاس لـروح العصـر الذى يعتمد على التخصـص إلى بُعـد مـدى لما في ذلـك مـن فوائـد عديدة أهمها السرعة و الابتكار و دفع عجلة التقدم ، و على الرغم من ذلك ففي مجال المستشفيات لم يعترف بذلك إلا مؤخرا .

٢- **مبدأ السلطة و المسئولية :** هـنالك علاقـة بـين السـلطة و المسـئولية فكـل سـلطة يجـب أن تقابـلها مســئولية متوازنـة ، إلا أنه لظروف و طبيعة التنظيم الإداري بالمستشفيات ، فأننا نجـد أن مـبدأ تـوازى السـلطة مع المسئولية غير واضح لظروف التنظيم المميز للمستشفيات من حيـث وجـود خطـين للسـلطة ، فمـثلا نجد أن مدير المستشفى يستطيع أن يصدر أوامره لاحد العاملين بها لأداء عمل معين و يستطيع في الوقت نفسه إصدار أمر له لأداء عمل آخر .

٣- **مبدأ تـدرج السلطة :** يلاحـظ أن هـذا المـبدأ لا ينطبق أيضا بالنسبة للمنشآت الطبية ، لأن كل طبيـب له حـق ممارسة الرعاية الطبية في المستشفى و يتمتع بسلطات كاملة في ممارسة عمله دون الرجوع إلى من يفوقه في الخبرة و المستوى العلمى في حالة غيابه كما هو واضح في النوبات الليلية بالإضافة إلى ذلك فإن القرارات الطبية يمكن أن تتخذ في أدنى المستويات في المنشأة الطبية .

٤- **مبدأ وحدة القيادة و التوجيه :** يقصد بوحدة القيادة أن يتلقى العامل من رئيس واحد فقط أمـا وحـدة التوجـيه فيقصـد بهـا أن كـل مجموعة من الأنشطة تسير نحو أهداف متماثلة لها

خطـة واحـدة ، و بالنسبة لمبدأ وحدة القيادة في المستشفيات فأننا نلاحظ أنه لا ينطبق في كثير مـن الأحـيان فمـثلا نجـد أن المرضـة قـد تتلقى أوامر من الطبيب المعالج مخالفة للأوامر التى تـتلقاها مـن مديـر المستشـفى ، و قد تكون مخالفة أيضا للأوامر التى تتلقاها من رئيسة هيئة الـتمريض ، و يـرجع ذلك إلى وجود خطين للسلطة في المستشفيات أما بالنسبة لوحدة التوجيه فـيلاحظ عـدم إنطـباق هذا المبدأ على إدارة العلاقات العامة في المستشفيات فيما يتعلق بالعلاقة مع المريض حتى في مستشفيات البلاد المتقدمة .

٥- **مبدأ مكافأة العاملين و المساواة** : يقصد بمبدأ مكافأة العاملين ضمان تحقيق العدالة فيما يحصلون علـيه مـن دخـل يـتكافأ مـع المجهـود الذى يبذلونه ، فمثلا نجد في الدول النامية تـباين بين مجموع الدخل الذى تحصل عليه المهن الطبية و شبة الطبية في المستشفيات و المهن غـير الطبـية ، حيث نجد أن كثيرا من المهن غير الطبية في المستشفيات لا تقل أهمية بالنسبة لأداء رسالتها عن جهد الطبيب على الرغم من عدم وجود فرص التوازن بينهما في المستشفيات بـالدول النامـية . و فـيما يـتعلق بمبدأ المساواة فيقصد به أن يتمتع جميع العاملين بالمستشفى بمعاملـة مـتماثلة ، إلا أن هـذا المـبدأ غـير مطبق بالمستشفيات و الدليل على ذلك ما تتمتع به المهـن الطبية من حرية في العمل دون غيرها من المهن غير لطبية و يظهر ذلك بوضوح في الدول النامية و يقل حدة بالدول المتقدمة .

٦- **مبدأ المركزية** : يقصد بمبدأ المركزية تركيز السلطة في المستويات العليا في المستشفى سواء كـان هـذا التركـيز في يد شخص أو مجموعة من الأشخاص ، إن موضوع المركزية و اللامركزية يـتوقف عـلى هيـئة الإدارة و القـائمين علـيها فـإذا تمـيزت هـذه الإدارة بالذكـاء و الخـبرة و السـرعة في الـتفكير ، فانـه يمكـن قـيادة التنظـيم عـن طـريق المركزية ، و إن كان غير ذلك فان ما يناسبه هو إتباع اللامركزية أى التوسع في تفويض السلطة .

٧- **وضع الشخص المناسب في المكان المناسب** :الملاحظ أن كثيرا من المستشفيات لم تتجه نحو توصيف و تحليل الوظائف و بخاصة في الدول النامية ، الأمر الذى ترتب عليه مشكلة عدم وضع الشخص المناسب في المكان المناسب له ، و لا شك في أن تطبيق مبدأ وضع الشخص المناسب في المكان المناسب في المستشفيات يجعل هذا الشخص قادرا على العطاء و بذل المزيد من الجهد و التضامن في العمل .

٨- **مبدأ روح التعاون** : على إدارة المستشفى أن تشجع العاملين بها على العمل كفريق واحد إلا أن هنالك أمور عديدة قد تقف حائلا دون تطبيق هذا المبدأ ، منها ظهور تنظيمات غير رسمية لظروف وجود العديد من التخصصات العاملة ذات الخلفيات العلمية و الاجتماعية المتباينة و ظروف وجود خطين للسلطة في تنظيم واحد ، كما أن هذا التنظيم يحتوى في الواقع على تنظيمين هما تنظيم الهيئة الطبية و تنظيم ادارة المستشفى .

و على إدارة المستشفى أن تسعى إلى تشجيع العاملين على إختلاف تخصصاتهم بالتقدم بالاقتراحات و البحوث الهادفة و البناءة و ذلك بالنسبة لمختلف المهن العاملة في المستشفى و يتم مزاولة هذا النشاط عن طريق إدارة العلاقات العامة في بعض المستشفيات التى توجد بها مثل هذه الإدارة .

و خلاصة القول فان الحاجة ماسة لوجود **مبادئ متميزة لادارة المستشفيات** لما تتميز به طبيعة العمل بتلك المنشآت عن غيرها من المنشآت الأخرى .

المبحث الرابع : نطاق و طبيعة الإدارة بالمستشفيات

نطاق الإدارة في المستشفيات :

الملاحظ أن حجم المستشفيات قد تزايد مؤخرا بشكل ملحوظ و تزاحمت أجهزتها و معداتها و التى تعتبر مقياسا حقيقيا في الاعداد لهذه المستشفيات بتزايد الاختراعات و التقدم التكنولوجى بوجه عام ، كما تزايد عدد التخصصات التى يمكن أن تعمل في المستشفيات كنتيجة للتقدم السريع في العلوم الطبية و الهندسية و الإدارية و غيرها ، و بوجه عام ظهرت الحاجة إلى تحقيق أقصى فائدة للمواطن من وجود المستشفى عن طريق :

١- الحاجة إلى التكامل بين المنشآت الطبية المتوفرة في المنطقة و في الدولة ككل و كذا ازدياد الحاجة إلى وجود نمط خاص بالإدارة العلمية .

٢- العمل على تقديم مختلف ألوان الرعاية الطبية بأقصى كفاءة ممكنة لأفراد المجتمع المحيط بالمنشآت الطبية .

٣- زيادة الاهتمام بالبحوث التى تقدم سبل الرعاية التى يحتاجها المريض باستمرار و التدريب و التعليم للفئات العاملة بالمنشآت الطبية . و يلاحظ أن تمثيل المجتمع المحيط ليس على نفس الدرجة و الأهمية في مجالس إدارة المنشآت الاقتصادية كما هو مطلوب في العصر الحديث بالنسبة للمستشفيات ، هذا بالإضافة إلى أن الهيئة الطبية في المستشفيات أصبحت تمثل مصدرا آخر للسلطة في المستشفيات بشكل يجعلها تختلف عن إدارة المنشآت الاقتصادية التى تتميز بوجود خط واحد للسلطة في حين أن للمستشفيات خطين للسلطة مما جعل البعض يصف المستشفى بأنه عبارة عن تنظيم مركب و هو أمر يزيد من حيرة مدير المستشفى و يجعله في موقف يقع في مفترق الطرق بين مجلس الإدارة و الهيئة الطبية و الإدارة التنفيذية و يزيد من الكفاءات و الصلاحيات المفروض أن يكون عليها من حيث القدرة على التنسيق و الدراسة للجانب السلوكى للفئات المتعددة العاملة بالمستشفى و كيفية التعامل معها جميعها .

أن الطلب على المستشفيات تزايد في الآونة الأخيرة مما ترتب عليه زيادة حجم و نوعية المشكلات الإدارية التى يواجهها مدير المستشفى و إختلاف طبيعة تلك المشكلات ، فالملاحظ أن مدير المستشفى في كثير من الأحوال يواجه دائما مشكلة التضحية بالكفاية الإنتاجية و كفاءة الأداء في سبيل إشباع الحاجات الاجتماعية المتزايدة و تحقيق أقصى رعاية ممكنة للمريض و هو الهدف الرئيسي و الذى يجب أن يضعه مدير المستشفى في الاعتبار نظرا لأهميته و مردوده الفعلي للمجتمع .

طبيعة الإدارة في المستشفيات :-

يلاحظ أن المستشفيات التابعة للدولة أو لمنظمات أهلية تهدف إلى فعل الخير ، لذا فإنها تدار لتحقيق خدمة عامة صحية لكافة أفراد المجتمع ، أما المستشفيات المملوكة لفرد أو مجموعة أفراد فأنها تدار لتحقيق الربح و نمط إدارتها يشبه نمط إدارة المشروعات التجارية ، و على ذلك فان المستشفيات الخاصة تهتم بتحقيق الربح إلى جانب العمل على تحسين مستوى الرعاية الطبية للمرضى ، أما المستشفيات العامة فان هدف تحقيق الربح يسبقه دائما هدف تحقيق أقصى رعاية ممكنة للمرضى إلى أهداف أخرى فيها منها التعليم و التدريب و إجراء البحوث و المشاركة الإيجابية في وقاية المجتمع من الأمراض .

إن إدارة المستشفى يجب أن تسعى أولا لتحسين أوجه الرعاية التى تقدم للمرضى عن طريق وضع مستويات دنيا لتلك الرعاية في حدود الامكانات المتاحة ثم دعوة كل العاملين بما فيهم الأطباء لمداركة تلك المستويات و لعله من الواضح أن مداركه تلك المستويات تكون دائما في الاعتبار الأول و لا يقف حيال مداركتها حاجز مهما كلف إدارة المستشفى من جهد و مال طالما أن المستويات وضعت في حدود الإمكانيات المحددة للمستشفى ، و من ناحية أخرى نجد أن المستشفيات تتميز بالتنظيم التخصصي الواسع حيث يوجد العديد من العاملين في تلك المنشآت و إختلاف تخصصاتهم و لعل هذا النمط من التنظيم يكون مفيدا للمستشفى و دافعا لتقدمه و تحقيق أهدافه .

المبحث الخامس : الاتجاهات العامة في تنظيم المستشفيات

يلاحظ أن هنالك اتجاهات عامة في تنظيم المستشفيات في معظم دول العالم ، و تتلخص هذه الاتجاهات في النقاط التالية :- *

١- الاتجاه لعدم الفصل بين المستشفى الخاص و المستشفى العام في معظم الدول و محاولة الادماج و التكامل بين هذه المنشآت الطبية كما هو الحال في فرنسا .

٢- الاتجاه نحو لامركزية الإدارة في المستشفيات كما هو الحال في السويد و كذا الاتجاه نحو الإقليمية في توصيل الخدمات الطبية كما هو الحال في إنجلترا .

٣- تختلف عملية إدارة المستشفيات باختلاف الدول أكثر من أى إختلاف آخر،فالملاحظ أن ضعف إشراف الحكومة على القطاع الطبى كما في أمريكا و أستراليا يؤدى إلى لامركزية المهنة ، أما في الدول الناطقة بالألمانية ، فنجد أن النظام الطبى يوصف بظاهرتين هما : يرجع الفريق الطبى في المستشفى لمجلس إدارة المستشفى في أغلب العمليات و الأنشطة و لكن يلعب الطبيب دورا هاما في الوقاية الصحية حيث أن عددا كبيرا من المنتفعين يحصلون على الخدمات الصحية و الوقائية ، و أن القيود على ذلك ترجع فقط إلى الشروط المحددة من قبل الفريق الطبى مع تحديد سلطة المدير الإداري للمستشفى ، أما في روسيا يوجد مدير أطباء يعين من قبل مدير الإقليم المسؤول عن الخدمات الصحية المعين من قبل وزير الصحة ، و يعتبر مدير الأطباء مسئولا عن تعيين القوة العاملة بالمستشفى .

٤- الاتجاه المتزايد للرقابة على المستشفيات كالرقابة على المباني و الرقابة على العمليات الخارجية و الداخلية و هى رقابة قانونية و رقابة على شروط الأمان ففي أمريكا

* إدارة الأعمال في الأنظمة الصحية و الطبية – د/ فريد النجار

نجد أن هنالك حد أدنى للممارسة الطبية في كل ولاية و تلعب الهيئة العامة للاعتراف بالمستوى الطبي للمستشفيات الدور الرقابي الأساسي بالنسبة لادارة المستشفيات الأمريكية ، أما في الدول النامية فنجد أن وزارة الصحة تمارس الرقابة القانونية و الإدارية و الطبية على المستشفيات .

٥- الاتجاه نحو تنويع مصادر التمويل اللازم للمستشفيات مثال التأمين الاختياري و هيئاته و تشارك الحكومات المحلية في عملية التمويل بالإضافة إلى دعم الحكومة المركزية ، كما أن هنالك اتجاه متزايد نحو تحويل نظم المعلومات الإدارية و الطبية من نظم يدوية إلى نظم إلكترونية ، مع الاتجاه لإنشاء مراكز بحوث في كل مستشفى و تمويل بعض أقسام المستشفيات لمراكز علمية للتدريب و منح درجات علمية كما هو الحال في إنجلترا ، إضافة إلى ذلك فهنالك اتجاه نحو تعيين مديري المستشفيات ممن لديهم خبرة إدارية و درجات علمية في إدارة المستشفيات ، كما بدأت الجمعيات العلمية في الإدارة و بحوث العمليات و اتخاذ القرارات بالولايات المتحدة الأمريكية تخصيص جزء من مؤتمراتها للتطبيق في مجال لخدمات الطبية .





الفصل الثالث : الأسس العلمية للإدارة بالمنشآت الطبية



لا تختلف **الأساليب الإدارية بالمستشفيات** عن الأساليب الإدارية في المشروعات الاقتصادية فكلاهما يخطط و ينظم ثم يراقب أعماله ، إلا أن الاختلاف بينهما يرتكز في الهدف النهائي لكل منهما ، حيث تسعى منظمات الخدمات بصفة عامة و المستشفيات بصفة خاصة إلى تقديم الخدمات إلى كافة المواطنين بأقصى كفاءة ممكنة و بأيسر الطرق و في الوقت المناسب و في المكان المناسب، بينما تسعى المشروعات الاقتصادية إلى تحقيق الربح و تنظيمه سنة تلو الأخرى ، كما يرتكز الاختلاف بين المنظمات التى تقدم خدمات و المشروعات الاقتصادية في ممارسة الأساليب الإدارية في كل منهما ، فنجد أن هناك مشروعات تقوم بعمل تخطيط طويل الأجل و أخرى تقوم بعمل تخطيط متوسط الآجل و ثالثة تقوم بعمل تخطيط قصير الأجل ، بالإضافة إلى أن كل مشروع يضع الهيكل التنظيمى المناسب له وفقا لحجم و نوع العمل و غير ذلك من العوامل المختلفة ، أما من ناحية الرقابة فهناك مشروعات تولى الرقابة الداخلية اهتماما أكبر من الرقابة الخارجية و العكس .

و في هذا الفصل سوف نتناول **الأسس العلمية للأساليب الإدارية في المنشآت الطبية** ، و ذلك كما يلى :

المبحث الأول : التخطيط : مفهومه – أغراضه – أهميته – خصائصه – أنواعه – خطواته ... الخ.

المبحث الثاني : التنظيم : مفهومه – خصائصه – أنواعه – أركانه – خطواته .

المبحث الثالث : التوجيه و الرقابة : المفهوم – الوظائف – الأدوات – الشروط ...الخ .

المبحث الأول : التخطيط في المنشآت الطبية

يعتبر **التخطيط أهم مرحلة من المراحل الإدارية** في أى منظمة من المنظمات ، فالتخطيط يسبق أى عمل تنفيذى ، و عند نهايته تتحدد نقطة البداية التى فيها ينطلق العمل و تنفذ الخطة ، فضلا عن أنه رسم الإطار الذى يحدد نوع العمل الذى ينبغي القيام به و الأسلوب الذى يجب إتباعه في إنجاز ذلك العمل و الوقت الذى سوف يستغرقه .

فالتخطيط يقصد به أعمال التنبؤ بالمستقبل و الاعداد لمواجهة ذلك المستقبل بكافة أحداثه ، و لما كان المستقبل يتضمن أحداثا غير معروفة ، لذا يجب أن يتخذ الحرص و كافة التدابير اللازمة لمواجهة ذلك المستقبل ، و بقدر ما يقوم التخطيط على أساس من التعمق في التفكير و الإعداد و الاتقان ، بقدر ما يؤتى الأثر المرجو منه .

و **التخطيط في المستشفيات** لا يختلف في أى منشأة من المنشآت من حيث الأسس و الأصول العلمية ، لكن يلاحظ أن التخطيط يختلف من منشأة لأخرى وفقا لممارستها للأساليب الإدارية ، فمدير المستشفى يشترك في تحديد الأهداف و رسم السياسات و التنبؤ بما ستكون عليه الأحوال في المستقبل و تقدير الاحتياجات من النواحي المادية و البشرية و كذا في إعداد الموازنات التخطيطية و في إقرار الإجراءات و وضع برامج زمنية تبين الأعمال المطلوب القيام بها .

مما سبق يتضح أن **مدير المستشفى** هو المسئول عما يتطلبه التخطيط من تدبير الإمكانيات المالية و المادية و البشرية ،كما أنه **يشترك مع الهيئة الطبية و الإدارة الهندسية** فيما يلى :

١- عرض السياسات على مجلس الإدارة في حالة المستشفى العام و مالك المستشفى في حالة المستشفى الخاص .
٢- إعداد الموازنات التقديرية لكل نشاط من الأنشطة المختلفة بالمستشفى .
٣- الاشتراك في مراقبة تنفيذ السياسات و الإجراءات و البرامج الزمنية .
٤- متابعة أوجه الأنفاق وفقا للبنود المقررة في الموازنات التقديرية .

٥- متابعة تنفيذ الخطة الخاصة بالمستشفى متابعة دقيقة .

مما سبق يمكن القول بأن **التخطيط هو مهمة تنظيمية** تتعلق بتخطيط الأهداف و السياسات و الإجراءات و تجميع الموارد و تحديد المهام و توجيه الجماعات عن طريق تحديد العلاقات و وضع البرامج و الميزانيات التقديرية و هذا هو التخطيط في معناه الشامل .

أهمية التخطيط في المستشفيات :

يمكن إبراز أهمية التخطيط في المستشفيات فيما يلي :

١- ضرورة مواجهة الشك في أحداث المستقبل و التغيرات المحتملة الحدوث ، نظرا لأن عدم التأكد هو السمة التى تلازم المستقبل فكلما طال الأمد بين الحاضر و المستقبل ، زاد الشك في صحة التوقعات .

٢- تحقيق التناسق بين الأعمال بما يحقق الهدف النهائي للمنشأة فمن خلال الخطة ، فان العمل يتحرك كله في تناسق و في اتجاه واحد دون ظهور أى تعارض بين الأهداف الفرعية فيما بينها .

٣- أن التخطيط السديد هو الذى يهدف إلى تنمية الإيرادات و الحد من النفقات ، فالتخطيط يتفادى الإسراف في الأنفاق بل أنه يؤدى إلى ضبط الأنفاق في الحدود التى تسمح بها الإيرادات التى يتوقع الحصول عليها من مصادرها بالإضافة إلى توفير قدر كاف من الأرباح.

٤- ترتبط الرقابة بالتخطيط إرتباطا وثيقا ، فلا يتصور أن تكون هنالك رقابة بدون تخطيط أو تخطيط بدون رقابة ، حيث تقوم الرقابة للتأكد من أن ما يتم مطابق لما هو مخطط ، و على ذلك فان عن طريق التخطيط في المستشفيات و في ضوء الرقابة تستطيع المستشفى التأكد من أن الأعمال بها تسير وفقا لما هو مخطط لها و أنها تنجز في الأوقات المحددة لها .

٥- أن مهمة التخطيط تتضمن تحديد الأهداف و اختيار السياسات التى على أساسها تتم المفاضلة بين الوسائل البديلة و إقرار السياسة التى تعطى النتائج المناسبة التى تتمشى

و ظروف المنشأة مع وضع هذه السياسات في شكل برامج زمنية محددة و ترجمتها في شكل موازنات لتحديد الموارد اللازمة لتنفيذها .

خطوات إعداد الخطة :

لكى تقوم المنشأة الطبية بإعداد الخطة ، فلابد من إتباع المراحل التالية :

١- تقرير الأهداف التى ينبغي تحقيقها في أثناء تنفيذ الخطة و بعدها لكى تصل إلى الهدف النهائي منها .

٢- إجراء الدراسات التنبؤية و ما يتوقع من مشاكل و آثارها حتى يمكن نجاح الخطة دون أى معوقات .

٣- تحديد الوظائف الرئيسية و البحث عن المجالات البديلة للأعمال التى يمكن تأديتها تحقيقا لكل وظيفة مع تقييمها لإجراء المقارنة بينها ليختار الأصلح .

٤- بعد الانتهاء من إعداد الخطة الرئيسية ، يتم تجزئتها إلى خطط فرعية لكل ادارة من الإدارات ، على أن تتخذ هذه الخطط شكل برامج توضح تفاصيل الأعمال التى ينبغي تأديتها مع ربطها ببعضها البعض و إجراء التنسيق اللازم بينها منعا من حدوث أى تعارض عند التنفيذ .

٥- بعد الانتهاء من وضع الخطة العامة و الخطط الفرعية تعد الموازنة التخطيطية و هى ترجمة للخطة ممثلة في أرقام و منها تظهر نتائج الخطة ، كما توضح هذه الموازنة المصروفات و الإيرادات موزعة على مختلف الأجهزة لتقوم بالتنفيذ ضمن الإطار العام لها .

٦- بعد أن ينتهي المُخطط من وضع خطة عليه القيام بما يلى :-

أ- إعداد تقرير يوضح معالم الخطة تمهيدا لإقرارها و وضعها موضع التنفيذ على أن يتضمن هذا التقرير كافة بنود الخطة و النتائج المتوقعة .

ب- متابعة التنفيذ للتعرف على العقبات التى تظهر أثناء التنفيذ لإجراء التعديلات اللازمة و تصحيح مسار الخطة .

أنواع الخطط وفق المدى الزمنى :-

تختلف المنشآت الطبية عن بعضها البعض من حيث المدى الزمنى للخطة لاختلاف ظروف كل منها ، وفقا للهدف الواجب تحقيقه فضلا عن مدى القدرة على التنبؤ القريب بأحداث المستقبل .

و للتغلب على ذلك يتم وضع خطة طويلة الأجل مقامة على دعائم من الخطط القصيرة ، و تنقسم الخطط من حيث المدى الزمنى للخطة إلى :-

أ- **الخطة الطويلة الأجل** : و هى تلك التى توضع لتطبق خلال فترة زمنية طويلة و تكون مدتها من خمسة سنوات فأكثر .

ب- **الخطة متوسطة الأجل** : و هى تلك التى توضع لتطبق خلال فترة زمنية متوسطة و تكون مدتها من ثلاث إلى خمس سنوات .

حـ- **الخطة القصيرة الأجل** : و هى تلك التى تتعلق بأعمال ينبغي إنجازها في المستقبل القريب ، و توضع لتطبق خلال فترة زمنية قصيرة و تكون مدتها من ثلاثة إلى سنة كاملة ، و تستخدم لمواجهة المشاكل الطارئة و التى لا يحتمل تأجيلها ، و يمتاز هذا النوع أنه كلما قصر أمد الخطة ، كلما كانت الإدارة أقدر على التنبؤ .

خصائص التخطيط الجيد :

يجمع رجال الإدارة على أن هنالك عدد من العوامل يمكن الاسترشاد بها في تمييز الخطط الجيدة عن الأخرى غير الجيدة و هى لازالت في مرحلة ما قبل التطبيق ، و على ذلك فإذا راعى مدير المنشأة الطبية تلك العوامل فيما يوضع من خطط مستقبلا ، فان تلك الخطط تكون أقرب إلى الصواب و أقدر على تحقيق الأهداف و **من أهم هذه العوامل** ما يلى :

١- أن يكون للخطة هدف نهائي واضح و محدد و أن تتميز بالبساطة و الوضوح و البعد عن التعقيد حتى يسهل تنفيذها .

٢- تحديد الأجهزة الإدارية المسئولة عن تنفيذ كل جزء منعا من حدوث الازدواج في الأعمال و التضارب بسبب عدم تحديد المسئولية .

٣- أن تكون الخطة واقعية و ملائمة لظروف الموقف الذى تعالجه مع تحرى الدقة في البيانات التى يعتمد عليها القائم بالتخطيط في إجراء التنبؤات ليأخذها في الاعتبار عند وضع الخطة مع مراعاة عدم الغموض أو النقص في البيانات و حتى لا تصبح الخطة غير واقعية و تضل عن هدفها المنشود .

٤- الأخذ في الاعتبار رد الفعل الممكن حدوثه حيال الخطة و ذلك سواء من جانب العاملين الذين سيتولون التنفيذ أو من جانب الأجهزة الإدارية الأخرى ذات العلاقة أو من ناحية المنشآت الطبية المنافسة أو من جانب المرضى أو من جانب السكان بصفة عامة ، لذا فان على إدارة المنشأة الطبية عمل حساب لردود الفعل التى يمكن أن تحدث حيال الخطة حسابا دقيقا .

٥- أن تكون الخطة مرنة ، بحيث تتمكن من مواجهة المشاكل التى لم تؤخذ في الاعتبار عند وضع الخطة ، أى أن تكون الخطة قادرة على مواجهة الموقف دون أجراء تعديلات جذرية فيها بما يؤدى إلى تغيير معالمها الرئيسية ، و أن عالمنا اليوم يتسم بسرعة الحركة و التغيير و تكثر فيه المبتكرات و تستحدث فيه أساليب من العمل لم تكن معروفة من قبل ، لذا فان هذا الأمر يقف عقبة في سبيل التخطيط ، حيث تختلف الخطط الموضوعة في الحاضر عن مسايرة ما يستجد في المستقبل من ابتكارات و أساليب متطورة . و من المسلم به أنه لا يمكن التنبؤ بما سوف ينتجه العقل البشرى من تجديدات تؤثر في مسار الخطة ، لهذا لا يجد القائم بأعمال التخطيط بالمنشأة الطبية مفرا من إجراء ما يلزم من تعديلات فيها لتساير روح العصر و متطلباته و بهذا قد تتغير معالمها بما كانت عليه فضلا عما يترتب على ذلك من مضاعفة نفقات التخطيط .

أن التخطيط الحديث يتطلب تهيئة الجو الملائم الذى يسمح بالتغير و هذا لا يتأتى بتعديل النظم و السياسات و الإجراءات فحسب بل يتطلب تطوير في العقليات التى تقوم على التنفيذ و نوعية العاملين بالغايات التى تسعى إليها المنشأة ، إضافة إلى ما سبق فأن هنالك قيود تنبع من خارج المنشأة و تفرض على المخططين فرضا و بهذا تعوق الوصول بالخطة إلى حد الكفاية ، و من أمثلة ذلك ما تفرضه السياسات العامة للدولة من التزامات تؤثر في التخطيط .

المبحث الثانى : التنظيم في المنشآت الطبية

تعتبر **وظيفة التنظيم** ركن هام من أركان المنشأة الناجحة و هى متممة لوظيفة الإدارة حيث لا يمكن تنظيم مشروع قبل تحديد أهدافه و سياساته .

و تبدأ **وظيفة التنظيم** بعد وضع الخطوط الرئيسية للمشروع ، أى تحديد الغرض من قيامه و تحديد أهدافه و رسم سياساته .

و **التنظيم جزء من مهام الإدارة** فهى التى تمارس وظيفة التخطيط و التنظيم و تعيين الجهاز التنفيذي و قياداته و الإشراف عليه .

و كما تطورت الإدارة من إدارة للكية فردية إلى إدارة جماعية محترفة كذلك تطور التنظيم ، **فالتنظيم كوظيفة** هى مجموعة من المبادئ و القواعد ، تطورت بتطور حجم المنشآت و تعدد نشاطها .

مبادئ التنظيم في المنشآت الطبية :

تعتبر مبادئ التنظيم مكملة لبعضها البعض فلا يمكن الاكتفاء بالأخذ بمبدأ منها دون المبادئ الأخرى ، فهى مرتبطة تماما بحيث لابد من استخدامها مجتمعة لإيجاد تنظيم إدارى كامل و تنحصر مبادئ التنظيم فيما يلى :

١- **مبدأ التقسيم الإداري** : و يقوم هذا المبدأ على أساس نظريات التخصص و تقسيم العمل ، و يتوقف التقسيم الإداري على ما يطلق عليه عملية نطاق الإدارة أى مدى طاقة الرئيس المسئول في الأشراف على مجموعة من الأفراد بقسم معين ، و مبدأ التقسيم الإداري هو الوسيلة التى بها يمكن الأشراف و الرقابة على نشاط كل مجموعة متشابهة في مهاما ، و بذلك تحدد مسئولية الأفراد المشرفين على هذه الأقسام عند فشلهم في تطبيق السياسة

الموضوعة الخاصة بهم و يمكن العمل على القضاء على نقاط الضعف التى تظهر عند تنفيذ هذه السياسة إما بتعديلها أو بتعديلها البرامج نفسها .

٢- **مبدأ تفويض السلطات** : حيث أن الإدارات المستقلة من الناحية الوظيفية يرأسها مديرون مسئولون عن تصرفات الأفراد الذين يعملون تحت إدارتهم قبل المستويات الإدارية العليا ، فلابد و أن تتنازل المستويات الإدارية العليا عن جزء من سلطتها لطبقة من المديرين و رؤساء الأقسام بما يسمح لهم بتنفيذ مهمة الأشراف على أقسامهم في مقابل ما يتحملوه من مسئولية عن تصرفات الأفراد التابعين لهم أمامها .

٣- **مبدأ تنسيق العلاقات** : يقوم هذا المبدأ على أساس ربط الإدارات و الأقسام التابعة لها بعضها ببعض بحيث تعمل مجتمعة و بطريقة منسقة لتحقيق الأهداف الموضوعة ، فتحديد و تنسيق العلاقات هى الوسيلة التى بها تستطيع الإدارة العليا تنفيذ المهام المختلفة عن طريق المستويات الإدارية الأخرى و هذا هو الهدف الرئيسي من مدلول التنظيم .

٤- **مبدأ تحديد الخدمات الاستشارية** * : يقصد بالخدمة الاستشارية في التنظيم تقديم النصح أو المشورة و تقدم هذه الخدمة الجهة الاستشارية للسلطة التنفيذية التى تقوم بدورها بإصدار الأوامر في شكل معلومات و بيانات كما أن الجهة الاستشارية تقوم ايضا بخدمة هؤلاء المرؤوسين و مساعدتهم في تنفيذ تلك الأوامر لتحقيق التناسق بين الجهود المختلفة لأفراد التنظيم و على ذلك فان الفرق بين السلطة التنفيذية و السلطة الاستشارية هو أن الاولى وظيفتها إصدار الأوامر ، أما الثانية فوظيفتها تقديم الاقتراحات و الاستشارات لكى تأخذ بها السلطة التنفيذية .

---

* الأصول العلمية للإدارة و التنظيم - د/ علي عبده

المبحث الثالث : التوجيه و الرقابة في المنشآت الطبية

الإدارة من الناحية الواقعية هى مجموعة الأفراد المهيمنين على شئون المنشأة و المسئولين عن نجاحها أو فشلها .

أما الإدارة من الناحية الوظيفية فأنها تنقسم إلى وظيفتين هما :

الوظيفة الاولى :الإدارة و التوجيه و وظيفتها تحديد الأهداف التى تقوم عليها المنشأة و وضع السياسات اللازمة لها و اتخاذ القرارات التى بموجبها تبدأ وظيفتها الثانية .

الوظيفة الثانية :الإدارة التنفيذية و وظيفتها الأشراف و الرقابة على تنفيذ القرارات المتفق عليها .

أن **الإدارة هى** خليط من الفن و العلم ، فالإدارة تعتبر فن لأنها تخضع لمدى التدريب و الكفاءة على تطبيق العلوم لبلوغ نتيجة معينة ، و هى علم لأنها تخضع للمقدرة على تفسير الظواهر المحيطة بها على أساس من القوانين و القواعد العلمية ، و قد عرفها البعض بأنها الوسيلة التى تنفذ بها المهام بواسطة جهود الأفراد عن طريق تخطيط التنظيم و قياداته و الأشراف على إداراته لتحقيق الهدف المنشود ، كما عرفها البعض الآخر بأنها القوى غير المنظروة التى تقود كل ما هو ملموس في المنشأة للحصول على سرعة دوران النشاط الذى يعود بعائد عادل على رأس المال المستثمر

و من التعاريف السابقة يمكن حصر مدلول الإدارة فيما يلى :

١- أنها وظيفة ذات شقين الاولى توجيهية و الثانية تنفيذية .

٢- إنها وظيفة تجمع بين الأسس و القواعد العلمية و فن استخدامها في قيادة و توجيه الأفراد نحو تحقيق الأهداف الموضوعة .

٣- يتوقف نجاحها على تحقيق سرعة دوران كافية للحصول على عائد عادل على رأس المال المستثمر .

أولا : التوجيه في المنشآت الطبية

لا يختلف التوجيه في المنشآت الطبية عن التوجيه في أى من المنشآت الأخرى ، فالتوجيه هو المهمة الأساسية لرجل الإدارة أثناء التنفيذ في أى منشأة و في أى مستوى إدارى بها .

و يقصد بالتوجيه بأنه الوظيفة الإدارية التى تنطوي على إرشاد المرؤوسين و الإشراف عليهم ، و أن مهمة التوجيه هى العمل على تحقيق أفضل النتائج من العمل اليومي المتشابك بين الرؤساء و المرؤوسين على كافة المستويات ، و تعتبر القيادة هى الإدارة أو الوسيلة التى تحقق بها وظيفة التوجيه .

و تتلخص أهم وظائف القيادة فيما يلى :

١- بلورة الأهداف و تحديدها و ترجمة تحقيقها بأسلوب علمي .

٢- توجيه الجهد للوصول إلى تحقيق أهداف العمل و احتياجات العامل و احتياجات علاقات بناءة و إيجابية مع مختلف المستويات بالمنشأة .

٣- تنسيق قوى العمل المادية و البشرية للمنشأة و توجيهها لصالح المنشأة و اتخاذ القرارات اللازمة و تحقيقها .

أدوات التوجيه :

١- الاتصالات الإدارية : أن القيادات لا يتسنى لها أن تقوم بعملها إلا في ظل نظام جيد للاتصالات يربط بين مختلف الوظائف الإدارية و العاملين المنفذين ، إذ أنه بغير وجود نظام جيد للاتصالات تفقد القيادة القدرة على إتخاذ القرارات المناسبة . و لا تقتصر أهمية الاتصال على كونه عاملا يقوم عليه التوجيه ، بل أنه يعد من العوامل اللازمة لكافة الوظائف الإدارية و لكل ما يتعلق باتخاذ قرار مهما بلغت درجته .

٢- التدريب : يعتبر التدريب من أهم الأدوات التى يستخدمها المديرون في التوجيه ، و يُعرف البعض التدريب بأنه محاولة لتغير سلوك الأفراد و جعلهم يستخدمون طرقا و أساليب مختلفة في أداء أعمالهم الإدارية ليكون مسلكا يختلف عما هو متبع قبل التدريب .

و خلاصة القول بأن التدريب يتضمن ثلاث عمليات هى :

أ- زيادة المعرفة و المعلومات .

ب- تنمية المهارات و القدرات .

جـ- تعديل الاتجاهات أو تغييرها أو اكتساب اتجاهات جديدة .

و ينقسم التدريب في المنشأة الطبية حسب نوعية العاملين بها إلى :
تدريب الأطباء – تدريب المرضات – تدريب الفنيين – تدريب الإداريين .

٣- التحفيز : أن عملية دفع العاملين للعمل برغبة و حماس و غيره تشكل أمرا بالغ الأهمية في مجال الإدارة ، فالتحفيز عنصر ديناميكى في تهيئة المناخ الصحي داخل المنشأة .

و يعرف الحافز بأنه ذلك الباعث المادى أو المعنوى الذى يدفع الشخص إلى أداء عمل ما أو تحسين ذلك الأداء .

و الحوافز لها عدة أنواع و أكثرها شيوعا ما يلى :

أ- حوافز مادية إيجابية من مكافآت تشجيعية أو علاوات أو ترقيات و ما شابه ذلك أما الحوافز السلبية فهى كالخصم من الأجر أو الحرمان من المكافأة أو الترقية .

ب- حوافز معنوية إيجابية من ثناء و مديح و تشجيع و شهادات التقدير و ما شابه ذلك أما الحوافز السلبية فتتمثل في اللوم و التأنيب .

و تعتبر الحوافز بمثابة أداة رئيسية من أدوات التوجيه و أن استخدام الحافز الملائم علامة من علامات نجاح الإدارة .

ثانيا : الرقابة في المنشآت الطبية

تعتبر الرقابة من مهام الإدارة المتممة لمهمة التخطيط ، فلا رقابة دون تخطيط محدد ، بل لا فائدة من تخطيط دون رقابة .

و قد عبر البعض عن ذلك بقوله "أن التخطيط يبحث عن إيجاد البرامج المفصلة المتناسقة في حين أن الرقابة تجرى وراء إخضاع الأحداث ليتمشى مع الخطط الموضوعة" . و ذكر البعض الآخر بأن الرقابة في منشأة ما تعمل على التأكد من أن نواحى النشاط المختلفة تتمشى مع الخطة الموضوعة و هى تهدف إلى إظهار أى ضعف أو خطأ يقع حتى يمكن القضاء عليه و العمل على منع تكراره .

و باختصار فان الرقابة هى الأداة التى يمكن عن طريقها التأكد من أن كل ما تم من أعمال و تصرفات هو ما كان يجب أن يتم .

و لا تختلف الرقابة في المنشآت الطبية عن الرقابة في أى منشأة أخرى إلا أن هذا لا يعنى أن المعايير التى تستخدم في كل الأنشطة واحدة حيث أنه من الطبيعي أن توجد معايير رقابية لكل

نشاط من الأنشطة تتفق و طبيعة ذلك النشاط . و لكى تتحقق المنشأة الطبية من أن ما يتم أو تم مطابق لما تقرر تحقيقه ، فلابد من أن يكون هنالك معايير يتم بموجبها قياس الأداء بغرض التعرف على الانحرافات أن وجدت و تشخيصها و علاجها ، و يجب أن تكون المعايير الرقابية واضحة و محددة و موضوعية .

يتضح مما سبق أن العملية الرقابية تمر بمراحل ثلاث هى :

أ- مرحلة تحديد المعايير الرقابية .

ب- مرحلة قياس الأداء .

جـ- مرحلة تشخيص المشكلات وعلاجها .

و إذا أردنا **تخطيط نظام للرقابة** يمكن الاستفادة به فانه يجب أن تتوافر فيه **الشروط الآتية** : *

١- أن يكون متمشيا مع طبيعة و حجم و احتياجات المنشأة و أن يكون حساسا بحيث يكشف الانحرافات بسرعة حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الخطأ قبل استفحاله .

٢- أن يكون نظام الرقابة مرنا ، فلا يعتمد على ميزانيات ثابتة مقدرة على أساس مستوى واحد من النشاط ، إذ أن إختلاف هذه المستويات ارتفاعا و انخفاضا عن المستوى المقدر يخل بمبدأ المقارنة بين القوائم التقديرية الثابتة و القوائم الفعلية المتغيرة و لذلك يجب أن تضع الإدارة عدة ميزانيات لعدة مستويات حتى يمكن إجراء المقارنة بين القوائم الفعلية مع ما يقابلها من قوائم تقديرية .

٣- لا يكفى أن يؤدى النظام المطبق إلى اكتشاف الأخطاء و الانحرافات ، بل يجب أن يؤدى إلى تفسير الانحرافات التى يكتشفها و بيان طرق تصحيحها .

---

* التكاليف المباشرة – د/ محمد أحمد خليل

خطوات نظام الرقابة :

يشمل نظام الرقابة الخطوات الآتية :

أولا : تحديد مراكز المسئولية : و المقصود بذلك تقسيم كل إدارة رئيسية إلى قطاعات أو مراكز يشرف على كل منها رئيس يعتبر مسئولا عن العمالة التابعة له و يترتب على ذلك تفتيت ميزانيات كل ادارة إلى ميزانيات فرعية بعدد هذه المراكز مع بيان عناصر التكاليف التى تخضع لرقابة كل رئيس .

ثانيا : تحديد المعايير النمطية لعناصر التكاليف : و يعنى ذلك وضع معايير لعناصر تكاليف العمليات بعد تفتيتها إلى جزيئات تعتبر كل منها و كأنها عملية مستقلة و تتخذ هذه المعايير عدة نواحى فهى تتناول العدد أو الحجم أو ساعات العمل ... الخ .

ثالثا : مقارنة العمليات التى تم تنفيذها بالمعايير المحددة : و ذلك بمقارنة قوائم التكاليف الفعلية بما يقابلها من قوائم نمطية على أساس المستوى السائد و ذلك للتأكد من أن سير العمل في المراكز المختلفة يتم طبقا لأساس العمليات المحددة لكل منها و يتفق و الخطة الموضوعة.و اذا ظهرت انحرافات أو فروق فيجب إعطاء تفسيرات عن أسباب ظهورها .

رابعا : تصحيح الانحرافات الظاهرة : و هى الخطوة الأخيرة لنظام الرقابة و هى بيان الوسائل التى يجب أن تتخذ حيال تصحيح هذه الانحرافات مع إبلاغ الإدارة العليا أولا بأول عن مجريات الأمور في المنشأة .

الرقابة في المنشأة الطبية :

تتم الرقابة في المنشأة الطبية في حدود الخطة الموضوعة و تشمل على :-

١- الرقابة على مستوى أداء جميع العاملين بالمنشأة .

٢- الرقابة على استخدام الإمكانيات .

٣- الرقابة على الوقت المنقضى داخل العمل بالمنشأة لجميع العاملين .

٤- الرقابة على مدى إتباع التعليمات و الإرشادات .

٥- الرقابة على البرامج الزمنية الخاصة بالعناية بالمرضى أو بتدريب العاملين .

فوائد الرقابة بالمنشأة الطبية :

من أهم فوائد الرقابة بالمنشأة الطبية ما يلى :

١- التـــأكــد من تحقيق الأهداف و اكــتــشـــاف القصور في الأداء .

٢- تحقيق التوفير في التكاليف و اقتراح التعديلات الواجب إدخالها .

٣- تقـــييم النتـــائج و مقارنتها دوريا لتحـــديد أوجـــه القصور .

٤- الـــكـــشـــف عـــن الانـــحـــرافـــات و محـــاولة عـلاجها .

٥- تحديـــد المسئـــولية و محاسبـــة المسئولـــين عـــن أعمالهم .

و **الرقابة بمثابة** عملية دائمة و مستمرة ، كما أنها شاملة لكل العمليات الإدارية ، كذلك تتم في جميع المستويات الإدارية داخل المنشأة فضلا عن أن الرقابة لا تكون و لا يصح أن تكون بعد انتهاء تنفيذ الأعمال . فمن الضروري أن تتم الرقابة عند نقاط معينة من التنفيذ تحدد مقدما لأننا لو تركنا الرقابة للنهاية فقد يكون الأمر قد أستفحل و ربما يكون من الصعب حينئذ تصحيح المسار .

و بناء على ما سبق فأننا نورد التوصيات بشأن الرقابة بالمنشآت الطبية :-

١- ضرورة توفير قدر كاف من البيانات يساعد في عملية الرقابة بالمنشأة .

٢- مراعاة القيام بتقييم الأداء في المنشأة الطبية بصفة منتظمة و في ضوء ما تم تخطيطه مسبقا .

٣- ضرورة الاعتماد على الأسلوب الكمى و الأسلوب الوصفى عند تقييم الأداء في المنشآت الطبية .

٤- ضـرورة وجـود هـياكل تنظيمـية للمنشـأة الطبـية مـع دراسـة هـذه الهياكل من وقت لآخر للتعرف على مدى ملاءمته بظروف العمل .

٥- ضـرورة إنشـاء قسـم للإحصـاء بالمنشـأة الطبـية مـع تـزويده بـالعدد الكـافي مـن العـاملين المتخصصين في هذا الـمـجـال .



الفصل الرابع : الهيكل التنظيمى للمنشأة الطبية

المبحث الأول : تصميم الهيكل التنظيمى

يقصد بالتنظيم في أي منشأة طبية ، وضع نظام للعلاقات منسق إداريا لتحقيق هدف مشترك ، أى أن التنظيم بهذا المعنى عبارة عن نظام يتكون من مجموعة أجزاء منسقة متكاملة بضعها مع بعض و أى خلل في أى منها يحدث خللا في النتيجة الكلية .

فالتنظيم ليس مجرد تصميم هيكل تنظيمى يوضح التبعية الإدارية و المسئولية الإشرافية ، و ليس التنظيم مجرد تحديد الاختصاصات أو الواجبات و ليس التنظيم مجرد أى تجميع إنسانى بدون هدف مشترك ، و ليس التنظيم مجرد وضع الشخص المناسب في المكان المناسب بصرف النظر عن سلوكه و دوافعه و علاقته بالآخرين ، و ليس التنظيم ترتيب للعلاقات بمعزل عن الدوافع الشخصية ، بناء على ما سبق فان التنظيم هو أداة يتم بموجبها تفاعل الأجزاء مع بعضها البعض و هو حالة حركية ديناميكية لأنه نظام علاقات بين أشخاص حيث يكون السلوك المتداخل للأفراد هو العامل المشترك و الذى يتحدد على أساس شخصية كل منهم و بالتالي الهيكل التنظيمى للمنشأة التى يعملون بها .

خطوات التنظيم:

يتم التنظيم بالمنشأة الطبية طبقا للخطوات التالية :

أولا : تحديد هدف المنشأة ، كأن نقول أن هدف المستشفى الخاص هو تحقيق الربح بجانب تقديم الخدمة الطبية للمرضى .

ثانيا : تعيين أوجه النشاط المختلفة بالمستشفى .

ثالثا : تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية متخصصة لها مسئولية محددة في إطار معين فمثلا تقسم المستشفى إلى الوحدات التالية :

ادارة المستشفى – أقسام التشخيص – أقسام العلاج الداخلى – أقسام العلاج الخارجى – قسم استقبال الحوادث – قسم التمريض – قسم الحسابات و المخازن – قسم شئون العاملين ... إلى غير ذلك من الأقسام و تحديد العلاقات الإدارية بين هذه الأقسام .

المبادئ الأساسية للتنظيم:

أن المبادئ الأساسية للتنظيم في كافة المنشآت سواء أكانت منظمات أعمال أو منظمات خدمية ، لكن تختلف المنظمات فيما بينها من حيث التطبيق و في مجال المستشفيات فان المبادئ التى يقوم عليها التنظيم تتلخص فيما يلى :

١- **وحدة السلطة** ، فيجب أن يكون مصدر الأوامر و التوجيهات و التعليمات هو شخص واحد و هو الرئيس المباشر منعا من تضارب الأوامر و الاختصاصات .

٢- **تكافؤ السلطة مع المسئولية** أى يجب أن تتوازن السلطة مع المسئولية و ما يتحمله الشخص من مسئوليات بالإضافة إلى تجنب الانحرافات في استغلال السلطة الزائدة أو تعذر القيام بالعمل لعدم أخذ السلطة الكافية .

٣- **التفويض و يقصد بالتفويض** ، تفويض السلطة من المستويات الأعلى إلى المستويات الأدنى أى التنازل عن جزء من الاختصاصات الممنوحة لشخص ما كان كمدير المستشفى مثلا إلى شخص آخر يقع في مستوى أدنى منه كنائب المدير و يتم التفويض لتسهيل تنفيذ الأعمال كما أنه يدرب العاملين على كيفية ممارسة السلطة ، و يشترط في التفويض أن تكون السلطات الممنوحة محددة و واضحة مع حسن اختيار الأشخاص المفوض إليهم جزء من السلطة .

٤- **تحديد الاختصاصات و المسئوليات** لكل وظيفة في الوحدة التنظيمية و يتم ذلك عن طريق تجميع المهام المتشابهة في وظائف ثم تجميع الوظائف المتشابهة ذات الطبيعة الواحدة في وحدات تنظيمية و يتم إنشاء التنظيم حول الوظائف الأساسية و ليس حول الأشخاص و إلا فقد موضوعيته . و تحديد الاختصاصات و المسئوليات لكل وظيفة و وحدة تنظيمية من شأنه إحكام الرقابة و تسهيل عملية التقييم للأنشطة و الأشخاص .

٥- **تحديد نطاق الأشراف** و وضع معدلات لكل نوع من الوظائف مع تسلسل القيادة و وجود شبكة اتصالات فعالة مع التميز بالمرونة و البساطة بما يسمح بتعديله وفقا لمقتضيات التطور دون إحداث تغيير جذرى في معالمه ، بعيدا عن التعقيدات .

و بالنظر إلى أنواع التنظيم المعروفة نجد ما يلى :

١- لو نظرنا إلى المستشفى من زاوية الأقسام الطبية وحدها نجد أن النظام يغلب عليه التنظيم الوظيفى و الذى يعتمد على التخصص ، حيث تعمل الأقسام غير الطبية كلها لمساعدة كل قسم طبى على أداء رسالته .

٢- لو نظرنا إلى التنظيم من داخل الوحدات ، نجد أن نمط التنظيم في بعضها هو التنظيم الرأسى .

٣- لو نظرنا إلى المستشفى ككل نجدها تحمل طابع التنظيم الرأسى الوظيفى حيث يستعان بالفنيين من الأخصائيين في نواحي التخصص و النشاط قبل اتخاذ بعض القرارات بواسطة الإداريين .

الخصائص المميزة للمستشفى كنظام:

تتميز المستشفى بأنها ذات أهداف متعددة تعمل من أجل إشباعها في وقت واحد عن طريق الاستخدام الأمثل لكل ما هو متاح من موارد على إختلاف أنواعها و من الناحية الاجتماعية فهى تجمع لعدة فئات و مستويات اجتماعية و من مهارات متنوعة ومستويات تعليم متفاوتة ، يعملون سويا لإشباع أهدافهم الشخصية و في نفس الوقت لتحقيق أهداف التنظيم .

الملاحظ أن المستشفى كنظام تتميز بالخصائص التالية :

١- **وجود العديد من الأهداف** التى تعمل المستشفى على إشباعها في وقت واحد مثل هدف علاج المرضى و تحقيق الربح و التعليم و البحوث و خدمات وقاية البيئة ، إلا أن الأهمية النسبية لكل من هذه الأهداف تختلف من مجتمع لآخر طبقا للاعتبارات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية لكل دولة بالإضافة إلى كون المستشفى عام أو خاص .

٢- **ازدواج خطوط السلطة** ، تتميز المستشفيات عن غيرها من سائر المنشآت بوجود خطين للسلطة ، الأول خط السلطة الإداري و الثاني خط السلطة المهني ، و هذا الازدواج في حقيقته ناتج من زيادة الميل إلى التخصص و تقسيم العمل .

٣- **تميل المستشفى إلى التخصص الزائد** مع تقسيم العمل نتيجة وجود مجموعات من المهنيين مثل الأطباء و نصف المهنيين كالمرضات و غير المهرة كالعمال حيث تتنوع تطلعاتهم و مداركهم و درجة ثقافتهم و بالتالي سلوكهم التنظيمى و رغم ذلك التنوع فمن المتوقع أن يعمل الجميع كفريق متكامل .

٤- **تعتبر المستشفى جهاز مهني** من الدرجة الاولى حيث تمثل المكان الذى يلتقى فيه المهنيين من مختلف التخصصات مع الجمهور للقيام بوظائفهم ، كما يلاحظ أنه من الصعب التنبؤ بحجم العمل في المستشفى مستقبلا ، حيث أن طلب العلاج مسألة تحكمها إعتبارات شخصية و من ناحية أخرى فإن الأولوية تعطى دائما للحالات العاجلة و هو ما يصعب التنبؤ به و هذا يتطلب من إدارة المستشفى العمل طبقا لمتطلبات الإدارة بالأزمات و ليس طبقا لمتطلبات الإدارة بالأهداف أى تكون خطة المستشفى مرنة بحيث يمكن مواجهة أى ظروف غير متوقعة .

٥- **تعتبر المستشفى نظام مركب** من عدة أنظمة فرعية فهى تجميع لعدة أنظمة لكل منها طبيعة مميزة ، و هذا في حد ذاته يمثل تحدى لادارة المستشفى و المشرفين عليها حيث لكل نظام من هذه الأنظمة خصائصه و يتميز أعضائه بسلوك تنظيمى يختلف عنه بالنسبة لأعضاء النظام الفرعي الآخر ، كما أن الاهتمام المتزايد بالبيئة و المجتمع المحلى ينعكس في زيادة الاهتمام بالمستشفى و تنظيمها من جانب عديد من الشخصيات و الجمعيات بالمجتمع .

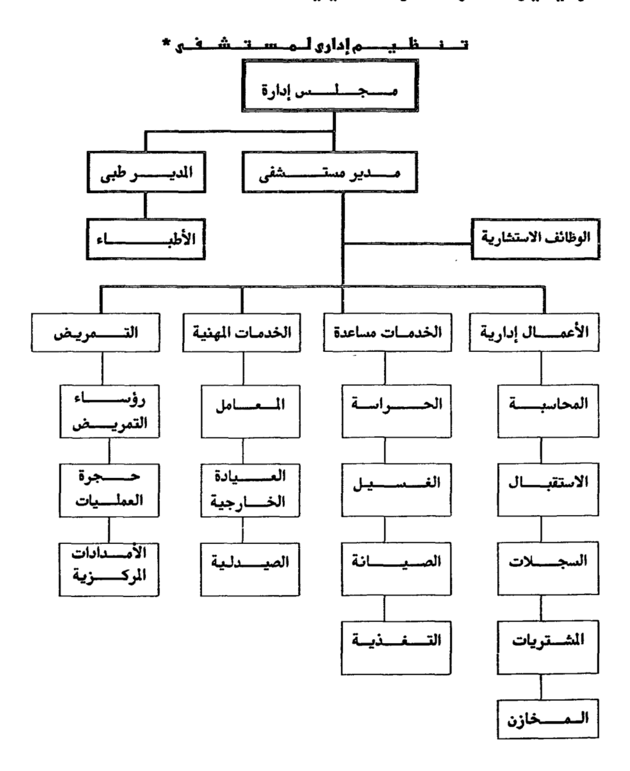
الخرائط التنظيمية للمنشآت الطبية :

أن المنشأة الطبية هى منشأة تضم عدد كبير من العاملين في مختلف تخصصاتهم لكل منهم واجباته و مسئولياته ، لذلك كان هنالك حاجة لتنظيم الأنشطة المختلفة بأقسام المنشأة و تحديد تفاصيل العمل المطلوب ، من هنا كان لزاما وجود خرائط تنظيمية للمنشآت الطبية .

و الخرائط التنظيمية للمنشأة الطبية هى عبارة عن مخطط تفصيلى للهيكل الإداري فيها و توزيع مسئوليات العمل على الإدارات المختلفة و مدى الارتباط و التنسيق بين الإدارات و بعضها البعض و بيان الوظائف و الاختصاصات لهذه الإدارات .

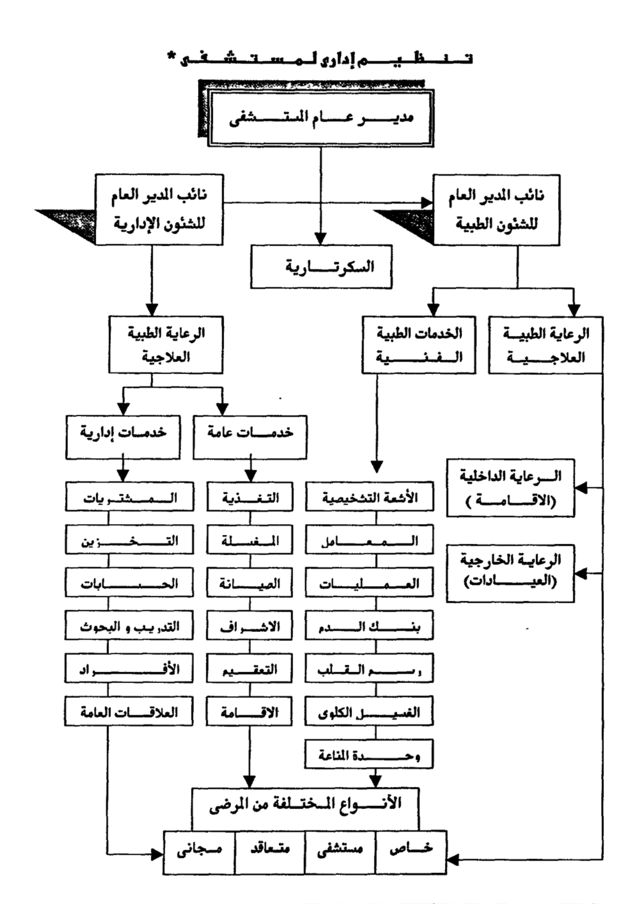
و الخريطة التنظيمية للمنشأة الطبية تعتمد بالطبع على حجم هذه المنشأة إلى غير ذلك من العوامل ... الخ .

و فيما يلى أمثلة من هذه الخرائط التنظيمية :



* إدارة الأعمال في الأنظمة الصحية و الطبية — د/ محمد فريد النجار

تنظيم إداري لمستشفى *



* النظام المحاسبى في المنشآت الخدمية – د/ محمد محمود عبد ربه

المبحث الثانى : أنشطة و وظائف المنشأة الطبية *

ترتبط الخدمات العلاجية بدرجة تقدم الدول و نطاق مسئوليتها الاجتماعية ، و بالتالي فإن نظم الخدمات العلاجية يؤثر و يتأثر بطبيعة الهيكل التنظيمى للمستشفى كوحدة خدمات علاجية و الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية التى تهدف المستشفى إلى تحقيقها . و هذا يؤثر على مقومات نظم و أساليب المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف في المستشفيات .

تختلف درجات المستشفيات وفئتها و تختلف بالتالي نوعية و درجة جودة و كفاءة الخدمات التى تؤديها تلك المستشفيات للمرضى فالاختلاف في درجات المستشفيات و فئاتها تؤدى إلى اختلاف في الأنشطة و الوظائف العلاجية .

إلا أنه مع **اختلاف درجات المستشفيات و فئاتها** ، فإن الأنشطة و الوظائف العلاجية يمكن تقسيمها أو تبويبها – في النهاية – من حيث طبيعتها إلى نوعين من الأنشطة و الوظائف و هما :

الأنشطة التشغيلية (الفنية) ، و الأنشطة و الوظائف الإدارية (المعاونة) .

و **الأنشطة و الوظائف التشغيلية (الفنية)** هى مجموعة الأنشطة و الوظائف العلاجية التى تتميز و تنفرد بها المنشآت العلاجية عن غيرها من الوحدات الاقتصادية الأخرى . فهى أنشطة و وظائف تمارسها المستشفيات فقط و لا تشاركها فيها أى وحدات اقتصادية أخرى . و تختلف شكل و درجة و نوعية و كفاءة تلك الوظائف و الأنشطة الفنية من مستشفى إلى آخر بحسب درجة كل مستشفى و فئاتها .

ففي مستشفيات الدرجة الاولى تتمثل الأنشطة و الوظائف الفنية في تقديم الرعاية الطبية العلاجية فقط ، أما في مستشفيات الدرجة الممتازة فتبدأ هذه الأنشطة بالرعاية الطبية العلاجية و تمتد حتى خروج المريض و توصيله إلى محل إقامته ، و ما بين هذين النشاطين توجد أنشطة الخدمات الطبية الفنية كالأشعة التشخيصية و المعامل و العمليات ... الخ .

---

* النظام المحاسبى في المنشآت الخدمية – د/ محمد محمود عبد ربه

أما الأنشطة و الوظائف الإدارية (المعاونة) فهى مجموعة الأنشطة و الوظائف المساعدة و اللازمة لتمكين المستشفى من مزاولة الأنشطة و الوظائف الفنية الأساسية . و تشمل الأنشطة و الوظائف الإدارية مجموعة الخدمات العامة كالتغذية و المغسلة و عمليات الصيانة و التعقيم ... الخ . و أيضا تشمل مجموعة الخدمات الإدارية كالمشتريات و المخازن و الأفراد و العلاقات العامة و الحسابات و البحوث و التطوير ... الخ . و هى أنشطة و وظائف تمارسها جميع الوحدات الاقتصادية بما فيها المنشآت العلاجية .

و فيما يلى نتناول بعض الأنشطة و الوظائف العلاجية الفنية ، مع بيان أهم النماذج المستخدمة فيها :

أولا : قسم الاستقبال :

يعتبر قسم الاستقبال من أهم الأقسام الفنية بالمستشفى نظرا لأنه أول من يستقبل المريض بالإضافة إلى أنه حلقة الاتصال بين المرضى و الأقسام الإدارية الأخرى بالمستشفى . و تتمثل وظيفة قسم الاستقبال في استقبال المرضى و تسجيلهم في كارت متابعة للمريض :

و يمكن توضيح البيانات المتعلقة بكارت متابعة المريض على النحو التالي :

مستشفى ....

قسم الاستقبال

<u>كارت متابعة مريض</u>

رقم ....

اسم المريض : .... الرقم الكودى للمريض : ....

تاريخ الميلاد : ....

النوع : .... الفئة : ....

اسم الكفيل : .... الرقم الكودى للكفيل : ....

تاريخ الفحص/ الدخول : .... تاريخ الخروج : ....

التشخيص : ....

....

العلاج : ....

....

إرشادات المريض : ....

تاريخ الحضور للعيادة الخارجية : ....

ظـــهـــر الـــكــــــارت :

إرشـــــادات المــتــــــابعة		
تاريخ الزيــــــارة	ملاحــــــظـــــــــات	ميعاد الزيــــارة القادمة

و يمكن تصنيف وظائف قسم الاستقبال فيما يلى :

١- وظائف خاصة بمرضى العلاج الخارجى :

تتمثل فيما يلى :

- يـتقدم المـريض إلى قسـم الاسـتقبال (خـارجى) سواء أكان مريضا يدفع نقدا أو آجلا أو مخفضا أو مجانيا أو تأمينات و يتقدم بطلب خدمة كالنموذج التالى :

مستشفى ....   التاريخ : ../ .. / ....
                                                         الوقـت : .. / .. / ..

طلب خدمة مريض خارجي

رقـــــم ....

اسم المريـض : .... الرقم الكودى للمريض : ....

تاريخ الميلاد : .... الـــنـــــــوع : ....

اسم الكفيـل : .... الرقم الكودى للكفيل : ....

الرقم الكودى لنوع المريض (مجانى ، تعاقدات ، نقدي ....) ....

نوع الخدمة المطلوبة : ....

رقم الإيصال النقدي : .... قيمة الإيصال : ....

توقيع المريض   توقيع المسئول

....

- يقوم المريض بسداد قيمة الخدمة نقدا في مقابل إيصال سداد نقدي سواء أكان بكامل القيمة أو كان مخفض القيمة على أن يثبت نسبة التخفيض على الإيصال و سبب التخفيض على الإيصال و سبب التخفيض أو يقوم بإثبات خطاب التحويل من الجهة المحول منها في مكتب التعاقدات .

- يقوم قسم الاستقبال بملأ بيانات رقم الإيصال النقدي و قيمته أو بيان خطاب التحويل (في حالة التعاقدات الخارجية) في طلب الخدمة و يوقع عليه بذلك ، ثم يقوم بتسجيل بطاقة مواعيد كالنموذج التالى يسلمها للمريض . ويمكن توضيح البيانات المتعلقة ببطاقة المواعيد على النحو التالي :

مستشفى ....

بطاقة مواعيد

اسم المريض : .... فئة : ....

الرقم الكودى للمريض : ....

اسم الكفيل : ....

الرقم الكودى للكفيل : ....

ظهر البطاقة :

المواعيد

اسم المريض : .... فئة : ....

فئة	التاريخ	الوقت	الخدمة كشف/استمارة	العيادة	التوقيع

- من واقع بطاقة المواعيد و التى يتم التعامل من خلالها بالمستشفى يتم إعداد كارت متابعة مريض و ملف طبى للمريض .

٢- وظائف خاصة بمرضى العلاج الداخلي :

و تتمثل فيما يلى :

- يتقدم المريض إلى قسم الاستقبال (مكتب الدخول) بخطاب تحويل من الشركة المتعاقدة من أصل و صورة موضحا به اسم المريض و درجة الإقامة و الإجراء الطبى المطلوب (عملية ، رعاية ، غسيل كلوى ... الخ) على أن يكون معتمدا من الجهة المتعاقدة ، أو يتقدم المريض بخطاب تحويل (روشته) من الطبيب الخاص به في حالات المرضى الخصوصى موضحا به الإجراء الطبى المطلوب ، أو يتقدم المريض بتقرير طبى للدخول من العيادات الخارجية كالنموذج التالى في حالة مرضى المستشفى موضحا به الإجراء المطلوب .

مستشفى ....

تقرير طبى للدخول

بتاريخ : .. / .. / ....

بتوقيع الكشف الطبى على السيد / ....

وجد أن سيادته يعانى من / ....

و هذا يستلزم ١) الفحوص اللازمة : ....

٢) عملية بتاريخ : .... بتاريخ .. / .. / ....

أ.د / المعالج / الجراح — أ.د/ نائب المدير العام للشئون الطبية

.... — ....

- يقوم الموظف المختص باتخاذ الخطوات التالية :

- تحديد الغرفة / السرير / الدرجة حسب ما هو محدد بخطاب التحويل أو حسب رغبة المريض الخصوصى أو حسب ما تسمح به إمكانات المستشفى .
- إعداد بطاقة دخول كالنموذج التالى من أصل و صورة توضح البيانات الشخصية و الطبية المتعلقة بالمريض .

مستشفى ....

بطاقة دخول مريض

التـــاريخ : .. / .. / ....

رقم ....

الـوقـت : .. / ..

اسم المريـض : .... تاريخ الميـــلاد : .. / .. / ....

الرقـم الكـــودى للمريض : ....

الرقم الكودى لنوع المريض : ....

اســـم الكـــفـــيـل : ....

الرقـــم الكـــودى للكفيل : ....

الـــقـــســـم : ....

رقـــم الحجرة : .... رقـــم السرير : ....

الموظف المختص

....

- و مـن واقـع بطاقـة دخـول مـريض و الـتى يـتم الـتعامل مـن خلالهـا بالمستشـفى يـتم إعـداد كارت متابعة ، و ملف طبى للمريض .
- مـع ملاحظـة أنـه عـند خروج المريض من المستشفى بعد إجراء ما يلزم يقوم الموظف المختص ، و من واقع تقرير طبى للخروج يحرره الطبيب المختص كالنموذج التالي ، لاعداد بطاقة خروج كالـنموذج مـن أصل و صورة توضح كافـة الـبيانات الشخصـية و الطبـية المـتعلقة بالمريض و ذلك بعد التأكد من موقف المريض بالنسبة للحسابات المتعلقة به .

مستشفى ....

تقرير طبى للخروج

رقم ....

بتوقيع الكشف الطبى على السيد / ....

وجد أن سيـــادته يـعانى من / ....

و قد أجرى له ١) الفحوص اللازمة : ....

٢) عملية .... بتاريخ .. / .. / ....

و نصحنا لسيادته بـ ١) العلاج اللازم ....

٢) إعادة الفحص بعد ....

٣) راحة و اجازة لمدة .... من تاريخ .. / .. / ....

٤) متابعة كل ....

٥) أخـــــرى ....

أ. د / المعالج / الجراح ....

أ.د / نائب رئيس المدير العام للشئون الطبية ....

مستشفى ....

بطاقة خروج مريض التاريخ : .. / .. / ....

رقم .... الوقت : .. / ..

اسم المريض : .... تاريخ الميلاد : .. / .. / ....

الرقم الكودى للمريض : ....

الرقم الكودى لنوع المريض : ....

تاريخ الفحص و الدخول .. / .. / ....

تاريخ الخروج .. / .. / ....

التشخيص : ....

الحالة عند الخروج : ....

إرشادات للمريض : ....

تاريخ الحضور للعيادة الخارجية : .. / .. / ....

الموظف المختص

....

ثانيا :قسم الإقامة

يشرف هذا القسم على حسن تنسيق الغرف و صيانتها و نظافتها و توفير كل مستلزماتها من أغطية و مفارش ، و أى لوازم أخرى إضافية قد يطلبها المريض و إبلاغ الأقسام المختصة بالغرف التى تم إخلاؤها .

و يستفيد المريض أثناء إقامته بالقسم الداخلي بقدر من الخدمات ، و من الواجب تتبع هذه النفقات أولا بأول فور حدوثها- ففي نهاية كل يوم أو كل وردية تقوم الأقسام المختصة بإرسال صور الإيصالات مرفقة بكشف تفريغ إلى مكتب الدخول لتسجيلها في بطاقات أو حسابات أو ملفات المريض

ثالثا : قسم التغذية :

يتولى هذا القسم المسئولية الكاملة عن كل ما يقدم بالمستشفى من أطعمة و مشروبات ، سواء كان ذلك مسئولية توفيرها جاهزة من مصادر التوريد الخارجية كما هو الحال بالنسبة للمشروبات الغازية ، أو مسئولية إعدادها و تجهيزها بمطابخ المستشفى كما هو الحال بالنسبة للأطعمة ، أو مسئولية تقديمها بعد الانتهاء من إعدادها و تجهيزها بالشكل المطلوب وفقا لاحتياجات المرضى .

و تقع هذه المسئولية على عاتق قسم التغذية ، سواء كان المطلوب توفير هذه الأطعمة و المشروبات لمرضى المستشفى أو للمرافقين لهم أثناء تواجدهم بالمستشفى .

رابعا : قسم العيادات الخارجية :

تتمثل الخدمات التى يقوم بتقديمها قسم العيادات الخارجية في خدمات الكشف و طلب الأدوية ، و الأشعات و التحاليل ، و الطب الطبيعي و الرمد ... الخ .

حيث يتقدم المريض بطلب خدمة مريض خارجى و بناء عليه يتم توقيع الكشف الطبى على المريض مع تسجيل نتيجة الكشف و الإجراءات المطلوبة و التى قد تتمثل في :

- تقرير الدواء .
- طلب إجراء طبى معين (معمل/ أشعة / رسم قلب .... الخ) .

و بعد سداد المريض لقيمة الخدمات المطلوبة يتم تحديد ميعاد الاستشارة القادمة ، و ذلك بعد أن يكون قد قام بالإجراءات المطلوبة سواء كان تناول الدواء المحدد له ، أو إجراء التحاليل و الأشعة اللازمة .

خامسا : قسم الصيدلية :

يتولى هذا القسم المسئولية الكاملة عن الأدوية – سواء كانت أدوية جاهزة أو تركيبات أدوية – و خدمة المرضى في هذا المجال . و يقوم قسم الصيدلية بتوفير الأدوية اللازمة سواء بالنسبة لمرضى الإقامة بالأقسام الداخلية – حيث تضاف قيمتها على حساب المريض – بناء على تعليمات الطبيب المعالج بكتابة الأدوية المطلوبة على أوراق علاج المريض ، أو بالنسبة لمرضى العيادات الخارجية – حيث يقوم المريض بسداد قيمة الأدوية اللازمة به أو ما يثبت قيام الجهة المتعاقد معها المستشفى بسداد هذه القيمة مستقبلا .



الفصل الخامس : دراسات الجدوى الاقتصادية للمنشآت الطبية



المبحث الأول : الأسلوب العلمى لدراسات الجدوى الاقتصادية

تعبر دراسات الجدوى الاقتصادية عن مجموعة الأدوات و الأساليب العلمية التى تستخدم فـى جمـع البـيانات و المعلومـات و اختـبار مـدى صـحتها و مناسبتها وجودتها و الاعتماد عليها لأعـداد و رسـم خطـة استثمار دقيقة لمشروع من المشروعات ، تتوافق مع الظروف العامة و الخاصة السـائدة حالـيا ، و المتوقع أن تسـود مسـتقـــبلا ،و قـياس احـتمالات نجـاح و جـدوى الأنفـاق الاسـتثمارى الموجـه لهـذا المشـروع و صـلاحيته لمواجهـة تغـير هـذه الظـروف بدرجة مقبولة من التكيـيف المتناسـب معـه و مـدى كفـاءة هـذا المشروع و قدرته على توليد عائد أو مردود اقتصادى مناسب من الربحية فى إطار الفرص البديلة للاستثمارات المطروحة أمامه .

يطلـق الـبعض عـلى **دراسة الجدوى الاقتصادية** دراسـة الجدوى القومية للمشروع ، و لهذا كثيرا ما يتجاهل بعض المستثمرين هذه الدراسة الشديدة الأهمية ، و التى على البنوك و الأجهزة المصرفية الأهـتمام بهـا ، بل و إعطائها أولوية خاصة بين مجموعة الدراسات المختلفة للجدوى ، حيـث يـتعين الـتأكد مـن أن المشـروع المـزمع إقامـتـه سـوف يعمـل عـلى تحقـيق أحـد أو بعـض أو كل الأهداف القومية الآتية * :

١. أن يعمـل المشـروع عـلى دعـم التنمـية الاقتصـادية و الاجتماعية في الدولة ، و بصفة خاصة تلـك المـناطق الـتى لها أولوية معينة في الاستثمار فيها ، و هو ما يسمى بجغرافية المشروع و مـا يمكـن أن يحقـق مـن عدالـة توزيع فرص التنمية و بالتالي انتشار المشروعات و فرص تــــوظيف الأمــــوال .
٢. يسـاهم المشـروع في توسـيع قـاعدة الاقتصـاد الوطـنى ، و تقويته نشاطاته ، و تنمية للقدرة الإنتاجية لاقتصاد الدولة و من تقوية قدرة جهاز الإنتاج الوطنى على تقديم سلع أو خدمات تشبع احتياجات الأفــــراد .
٣. أن يســهم المشـروع في تنمـية الطاقـات الإنتاجـية للأقتصـاد الوطـنى عـن طـريق رفـع كفـاءة استخدام الموارد المحلية و عوامل الإنتاج المحلية المتاحة .

---

* دراسات الجدوى و تقييم المشروعات — د/ محسن أحمد الخضيرى

٤. أن يعمل المشروع على توسيع قاعدة الاستخدام التكنولوجي و تطوير أساليب الإنتاج و العمل ، و جذب و استيعاب التكنولوجيا الحديثة و تطويعها للتوافق مع الواقع المحلي .

٥. أن يوفر المشروع فرص عمالة مناسبة للمواطنين ، و أن يعمل على تدريبهم و تأهيلهم و اكسابهم مهارات ترفع من مستوى أدائهم و قدراتهم .

و **لدراسة الجدوى الاقتصادية ثلاث أبعاد رئيسية** ، و هي أن يتم إجراء عدة تحليلات هامة للوقوف على مدى جدوى المشروع اقتصاديا و أهم هذه التحليلات ما يلي :

- تحليل التكلفة و العائد للمشروع الاستثماري .
- تحليل اقتصاديات الحجم أو النطاق و السعة التي يوفرها المشروع الاستثماري .
- تحليل علاقات الترابط و التشابك و الاعتمادية المتبادلة بين المشروع و المشروعات الأخرى ، و ما توجده علاقاتهم من قيمة مضافة و تراكمات رأسمالية .

تحليل التكلفة و العائد للمشروع الاستثماري :

يعد **تحليل التكلفة و العائد** من أهم الأساليب الاقتصادية التي تستخدمها البنوك في دراسة جدوى المشاريع التي تقدم إليها لتمويلها من الناحية الاقتصادية ، و تحدد على ضوء نتائجها قرارات البنك في قبول تمويل المشروع أو رفضه . و يرتبط تحليل التكلفة و العائد للمشروع الاستثماري بحسابات دقيقة للعمر الانتاجي للمشروع المطلوب إنشاؤه ، بل و بحسابات دقيقة للمراحل العمرية الإنتاجية التي سوف يمر بها هذا المشروع .

و يختلف **مفهوم العمر الإنتاجي للمشروع** عن العمر القانوني الذي ينص عليه في عقد تأسيس الشركة ، أو النظام الأساسي للمشروع ، أو فيها لما تحدده القوانين السارية . و يقصد بالعمر الإنتاجي للمشروع "المدة الزمنية التي يستطيع المشروع القيام فيها بنشاطه الإنتاجي السلعي و الخدمي على أكمل وجه" . و يضيف إلى هذا المفهوم البعض ، "بأن يعمل المشروع في هذه المدة بصورة اقتصادية " . أي يحقق العائد الاقتصادي المخطط المتفق عليه .

و يجب التحذير من خداع البيانات التي تقدم من جانب منتجي الآلات و المعدات عن العمر الفني الذي يمكن للآلة أن تستمر تعمل فيه ، حيث يمكن للآلات أن تعمل فنياً لمدة طويلة مع إجراء عمليات الصيانة الدورية لها ، إلا أن هذا العمر الفني يختلف عن العمر الإنتاجي للآلة ،

حيث يقصد بالعمر الإنتاجي أن تعمل بصورة اقتصادية و تعطى عائداً ملموساً وفقاً للخطة الاستثمارية .

و من هنا فان **اقتصاديات الآلات و المعدات تتناقص** مع استمرارها في العمل لاعتبارات التقدم الفنى التكنولوجى باكتشاف آلات أفضل و كذا لاعتبارات الهلاك و البلى و الاستخدام مما يؤدى إلى انخفاض إنتاجها و ارتفاع تكاليف تشغيلها ، و بالتالي عدم اقتصادياتها .

و تبدأ **العملية التحليلية** التى سوف يتحملها المشروع و يتكبدها و هى تتضمن تحديد مجموعتين من **التكاليف** ، هـــما :-

- **المجموعة الأولى** تشمل التكاليف أو نفقات التشغيل التى تغطى بنود الأنفاق المرتبطة بعمليات التشغيل الجارية ، مثل الأجور و المرتبات ، و مصاريف الصيانة ، و المواد الخام ،و الوقود ، و مواد التعبئة ، و الأدوات الكتابية ، و مصاريف النقل و الشحن و التفريغ و التأمين ، و النظافة و الحراسة ...الخ .
- **المجموعة الثانية** من التكاليف تتضمن التكاليف الاستثمارية الرأسمالية ، و هى تلك التكاليف المتعلقة بالأصول الثابتة و كل ما من شأنه أن يحدد الطاقة الإنتاجية الكلية للمشروع الاستثمارى ، و بذلك تحتوى هذه المجموعة من التكاليف كافة بنود الأنفاق التى تمت على شراء المعدات و الآلات و المباني و الأراضى و الأثاث و وسائل النقل و المواصلات ، و الاتصالات و حقوق المعرفة و براءات الاختراع و غيرها من أوجه الأنفاق الاستثمارى الرأسمالى التى تعمل على زيادة القدرات و الطاقات الإنتاجية للمشروع الاستثمارى .

و من ثم فانه يمكن القول أن التكاليف الثابتة ترتبط بحجم الطاقة الإنتاجية للمشروع ، و أن التكاليف المتغيرة مرتبطة بحجم الإنتاج زيادة و نقصاناً .

و من هنا فان المحلل الاقتصادي للمشروع يقوم بتحديد بنود التكاليف بدقة كاملة و يساعده في ذلك الخطة الاستثمارية الموضوعية للإنفاق الاستثماري على المشروع ، و في الوقت ذاته ، **فإن المحلل يتدخل عن طريق مراجعة الخطة الاستثمارية ذاتها** ، من حيث :-

أ- حجم الأنفاق المطلوب لكل مرحلة من مراحل المشروع .

ب- التوقيت الزمنى لهذا الأنفاق داخل كل مرحلة من هذه المراحل .

و غالباً ما ينجح المحلل الاقتصادي من خلال هذه الراجعة الدقيقة في خفض تكلفة المشروع ، و ترشيدها بالقضاء على الفاقد و العاطل من الأموال التى يتم الحصول عليها سواء من أصحاب المشروع ، و من تكلفة التمويل المقترض من الداخل من الجهاز المصرفى . و تساعد المحلل الاقتصادي في هذا المجال عملية "الجدولة الزمنية" لتصرفات المتعين القيام بها لتنفيذ المشروع ، ابتداء من إعداد دراسة الجدوى و إجازتها ، إلى التشغيل الفعلي و العملي للمشروع و تحقيق إيراد من مبيعاته ، و تساعد الجدولة الزمنية المحلل الاقتصادي على رصد بنود التكاليف بدقة مناسبة من خلال التتبع المنطقى لتسلسل الأنشطة و التصرفات اللازمة لتنفيذ المشروع ، ابتداء من دراسة الجدوى و إعداد الرسم الهندسي الفني للمشروع و شراء الأرض و تشييد المباني و توريد الآلات و المعدات و تركيبها و اختبارها ، و تعيين العمالة و تدريبها و تأهيلها ، و توريد المواد الخام و مستلزمات التشغيل ، و الافتتاح الرسمى للمشروع ، و يتم ذلك وفق تسلسل منطقى تراكمى متماسك ، يؤدى إلى إنجاز المشروع بطريقة اقتصادية .

و يستخدم المحلل الاقتصادى كافة خبراته الشخصية للوصول الى تقدير دقيق لعناصر التكاليف الاستثمارية و التشغيلية التى يحتاج اليها المشروع ، و ليس الى عملية تخفيض التكلفة ، كما يحاول البعض أن يسعى اليها ، فمن المعروف أن حالة الإنتاج تشير الى وجود ارتباط عكسى بين عملية تخفيض التكلفة و بين انخفاض جودة المنتجات ، و ان هذه القضية المتصاعدة فى ظل نظم الإنتاج الحديثة أصبحت تشير الى أهمية إعطاء المشروع التكلفة التى يستحقها فعلا ، و ليس تخفيض التكلفة .

و أيا ما كان كمية الإنتاج تعتبر محددا أيضا لعناصر التكاليف ، فبينما تزداد أعباء التكاليف المتغيرة و نسبة مشاركتها فى اجمالى تكلفة الوحدة المنتجة مع تزايد الكميات المنتجة ، نجد أن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة ينخفض ، و من هنا فان عناصر الرشادة تتجه أساساً الى معالجة الاستغلال الأمثل لموارد المشروع و رفع كفاءتها التشغيلية و قدرتها على توليد العائد و المردود الاقتصادى المناسب ، و ليس الى حذف بعض عناصر و مكونات العملية الإنتاجية

أو التشغيلية بأدعاء تخفيض التكلفة و بصرف النظر عن الجودة القياسية المحددة للإنجاز أو للأداء الخاص بالمشروع .

دراسة الجدوى التمويلية للمشروع :

كثيرا ما تتجاهل بعض دراسات الجدوى البعد التمويلي للمشروع الاستثماري ، و هو ما يؤثر على قدرة المشروع على تسير نشاطه بصورة طبيعية ، من حيث توفير السيولة الذاتية له ، و التى تمكنه من تحقيق أهدافه و يكمن **مفهوم الوظيفة المالية في دراسات الجدوى الاقتصادية** على النحو التالي :-

" هى تلك الوظيفية التى تختص بعملية تخطيط و توجيه و تنظيم و متابعة تأمين احتياجات المشروع من الأموال و من خلال أفضل مزيج تمويلي من مصادر التمويل الخارجية ، و ادارة عمليات توظيف و تشغيل و استثمار هذه الأموال في مجالات النشاط الاقتصادي المختلفة بالمشروع الاستثمارى و حاجة بالشكل الذى يعظم من ناتجها ، و يعطى أعلى مردود و عائد اقتصادي ممكن في ظل المتغيرات البيئية الداخلية و الخارجية المحيطة بالمشروع " .

و يجدر أن نوضح أن **الدراسة التمويلية للمشروع** لا تنظر إلى التكلفة المباشرة لاستخدام الأموال المستثمرة من مصدر من مصادر التمويل ، على أنها فقط تلك التكاليف المتعين دفعها لهذا المصدر ، سواء كان هذا اقتراضا أو من مصادر التمويل الذاتية، و لكنها تتعدى ذلك إلى نطاق العائد الممكن تحقيقه باستخدام هذا المصدر أو بالاستعانة عنه ببديل آخر من بدائل مصادر التمويل .

و بالتالي يصبح من المتعين قبوله أو معرفته أو الارتكاز إليه كقاعدة عامة ، و هى :-

" انه لا يتم الحصول على أى أموال من مصدر من مصادر التمويل ، اذا كانت تكلفة الحصول عليها أعلى من العائد الذى سيتحقق من توظيفها أو استثمارها في المشروع " .

حيث أن تجاهل هذه القاعدة سوف يؤدى إلى ابتزاز من جانب أصحاب هذا المصدر و في الوقت ذاته تشكيل عبء على نمو و نجاح هذا المشروع .

و على هذا تعد **دراسة الجدوى التمويلية** من أهم الدراسات التى تراجعها البنوك ، ليس فقط لكون المشروع يحتاج إلى الأموال حتى يمكن تنفيذه ، و لكن أيضا لأن جميع وظائف المشروع لا يمكن القيام بها ، أو حتى إيجادها دون أن يوفر القدر المناسب من هذه الأموال ،

و تعمل دراسة الجدوى المالية على رسم برنامج العمل لتوفير الأموال من مصادرها المختلفة ، سواء في شكلها الدائم (رأس المال) أو في شكلها المؤقت (القروض و التسهيلات) ، وادارة هذه الموارد بالشكل الذى يحفظ للمشروع سيولته الكافية لسداد التزاماته ، و في الوقت نفسه توظيف هذه الأموال بالشكل الذى يعظم ربحيتها . و من هنا تعمل **الدراسة التمويلية للمشروع على دراسة الجوانب الآتية :-**

- احتياجات المشروع من الأموال .
- مصادر الحصول على الأموال المطلوبة .
- المزيج الأمثل لحجم التمويل المطلوب الحصول عليه من كل مصدر ، خلال فترة حياة المشروع المختلفة .
- التصوير التعبيرى للوضع المالي ، الذى سيكون عليه المشروع في المستقبل و إعداد القوائم المالية وفقا لهذه التصورات ، مع إعداد جداول استخدام أدواتها في التنبؤ و القياس و التقييم .

و هو ما سيتم تناوله هنا بشيء من التفصيل :-

تقدير احتياجات المشروع من الأموال :

بعد الانتهاء من الدراسات الفنية و معرفة حجم الأصول الثابتة و المتداولة و المستلزمات المختلفة للمشروع ، يتم تحديد حجم الأموال التى سوف يحتاج إليها المشروع لمباشرة نشاطه بسهوله و يسر ، و دون أن تحدث فيه أى اختناقات .

و لا تتم هذه العملية في إطار استاتيكى ، و لكنها تتم في إطار تصور شامل ديناميكى لما سوف يحدث في المستقبل خلال حياة المشروع ، و في كافة مراحله ، سواء في مرحلة إنشاء المشروع ، أو في سنين إنتاجه العادية و غير العادية ، و ما تحتاجه ظروف التشغيل في كل منها . و من هنا يتم إعداد خريطة للتدفقات النقدية للمشروع تشمل تصورا مستقبليا لتدفق الاستثمارات أو حجم الأنفاق الاستثمارى و الجارى ، موزعا على فترات زمنية تغطى ، ليس فقط فترة إنشاء المشروع

و إعداده للتشغيل ، و لكن أيضا و بشكل أساسى لما بعد التشغيل ، لضمان حسن سير المشروع و قدرته على توليد إيرادات و فوائض تكفى لسداد التزاماته و استمراره في النشاط .

كما تستخدم في هذا المجال الموازنات التقديرية ، لتكون بمثابة خطة و برنامج للأنفاق الاستثمارى و الجارى ، للإيرادات المتوقع تحقيقها ، و هنالك أنواع مختلفة من الموازنات التى يتم أعدادها في هذا المجال ، أهمها ما يلى :

- الموازنات التقديرية للإيرادات و المصروفات .
- الموازنات التقديرية الرأسمالية .
- الموازنات التقديرية النقدية .
- الموازنات التقديرية العامة .

و فيما يلى عرض موجز لاستخدام كل منها :-

١- الموازنات التقديرية للإيرادات و المصروفات :

و أهم أنواعها ، الموازنة التقديرية للمبيعات ، و باعتبار أن إيرادات المبيعات يمثل المحور الأساسي للإيرادات الخاصة بالمشروع و من ثم فانه بناء على حركة الإيرادات يتم التخطيط المالي بشكل سليم . اما الموازنة التقديرية للمصروفات فتشمل كل بند من بنود المصروفات مثل الأجور و المواد و الإيجار و القوة المحركة ...الخ .

٢- الموازنات التقديرية الرأسمالية :

و هذه الموازنات يتم أعدادها من اجل تخطيط و برمجة الأنفاق على الأصول الرأسمالية مثل الأراضي و المباني و الآلات و المعدات ، و هذا النوع من الموازنات طويل الأجل .

٣- الموازنات التقديرية النقدية :

و يتم إعداد هذه الموازنات على أساس التوقع المستقبلى لحركة المقبوضات و المدفوعات النقدية التى سيتم حدوثها خلال عمر المشروع أو على الأقل عن الفترة المعدة عنها الموازنة ، و هى ما يمكن التأكد من توقيتها ، و في الوقت نفسه أداة متابعة سليمة لها ، فضلا عن أن موازنة

حـركة الـنقدية تسـاعد عـلى الـتأكد مـن سـيولة المشـروع و قدرتـه عـلى سـداد الـتزاماته و لـيس فقـط الاعتماد على ربحية المشروع لأن جزءا كبيرا من هذه الأرباح مجمدة في شكل مخزون أو في أصول غير نقدية أخرى .

٤- الموازنات التقديرية العامة :

و هـى موازنـات إجمالـية تتعامل مع الكليات الإجمالية لحركة الموارد و الاستخدامات الخاصة بالمشـروع الـزمع إنشـائه ، و يجـب أن تـتوافر فـى هذا النوع من الموازنات بعض المر ونه لمواجهة الظـروف المـتغيرة بـدلا مـن اللجوء الى موازنات بديلة أو إضافية لمواجهة هذه الظروف ،فضلا عن إعطاء الفرصة للقائمين على ادارة المشروع للحركة المسموح بها ، و لادارة المشروع ادارة رشيدة .

و أيـا مـا كانـت ، فان دراسة الجدوى المالية تتضمن إيجاد رؤية مستقبلية لكل ما يتعلق بأمور الأموال فى المشروع ، سواء من حيث :-

- تقدير احتـــياجات الـمشروع من الأموال .
- تحديد مصادر الحصـول على هذه الأموال .
- اسلوب استخدام هذه الأموال بشكل سليم .

و يـتم تقديـر الاحتـياجات المالـية للمشـروع مـن خـلال تحديـد إجمـالي الاستثمارات المطلوبة و تسـاعد هـذه العملية على رسم خطة لتدبير الاحتياجات المالية المطلوبة ، لانه يصعب على كثير مـن المشـروعات تدبـير احتياجاتها المالية من مواردها الذاتية ، و من ثم يتم تحديد شكل التمويل المطلوب للمشروع ، و الذى يكفى لإنشائه و تشغيله و التوقيت المناسب للحصول على هذه الأموال خاصـة من الموارد الخارجية ، و أن كمية النقود المطلوبة سوف تكون متوافرة لمقابلة الاحتياجات المخـتلفة للإنفـاق على المشروع في الوقت المطلوب . و يساعد على ذلك تحديد كل من مصادر النقدية و توقيتات الحصول عليها ، و كذا المدفوعات النقدية و توقيتات استحقاقها .

المبحث الثانى : دراسات الجدوى الاقتصادية و المنشآت الطبية

مما لاشك فيه أن **دراسات الجدوى الاقتصادية** ما هى إلا مؤشر أساسى لمعرفة مدى نجاح المشروع من عدمه ، و هو ما زال فكرة لم تدخل دائرة التنفيذ لوضع مالك المشروع على الطريق الصحيح لتنفيذه لمشروعه سواء من ناحية الربحية أو طريقة تمويله للمشروع .

و تعتبر **الدراسات الاقتصادية للمستشفيات** من الدراسات التى تحتاج إلى عناصر فائقة سواء من الناحية التقديرية للباحث أو الاحتياجات المتداولة ، و تدور هذه الدراسات حول قياس درجة النجاح و الفشل و تحديد إمكانية التنفيذ عمليا و حساب مقدرات التشغيل و المدخلات و الأصول الثابتة و المتغيرة و مدى توفر المعرفة الطبية لتقديم خدمات طبية معينة و تدخل هذه الدراسات تحت عنوان دراسة الإمكانية الفنية للمنشأة الطبية و هى ضرورية سواء كانت تلك المنشأة خاصة تهدف لتحقيق الربح أو عامة تستهدف خدمة المرضى و المواطنين و غالبا ما **تشمل هذه الدراسة العناصر التالية** : *

١- قياس الطلب على الخدمة ، و الصفات الصحية و الاجتماعية و البيئية و السكانية للمرضى و المجتمع .

٢- قياس الاحتياجات الرأسمالية من خلال الميزانية التقديرية لمصادر و استخدامات الأموال مع تقدير المعدات الطبية المطلوبة لتحقيق الأهداف .

٣- تحديد الاحتياجات البشرية و المادية اللازمة للمنشأة الطبية .

٤- قياس الطاقة التشغيلية للمستشفى من النواحى النظرية و العملية و المادية .

٥- مراجعة الطلب على الخدمة الطبية بالطاقة المقدرة و قياس الفائض الغير مستغل من الطاقة أو العجز الذى ينشأ عن زيادة الطلب على الطاقة و إيجاد الحلول البديلة لمواجهة هذا العجز بالتوسع الداخلي و كذا جدولة التشغيل بالمنشأة الطبية وفقا لخطة زمنية متواكبة مع خط سير الخدمة الطبية .

---

* إدارة الأعمال في الأنظمة الصحية و الطبية – د/ فريد النجار

و يلاحظ أن الدراسة التى تتعلق بالمنشأة الطبية يجب أن تتم من خلال الأهداف التالية :*

١- العناصر الأساسية للمستشفى .

٢- مستوى الخدمة الطبية المقدمة .

٣- مستوى الخدمة الفندقية لغرف المرضى .

و بناء على الأهداف المشار إليها يتم تحديد **السياسات العملية للإدارات المختلفة** للمنشأة الطبية و على وجه الخصوص ما يلى :

١- الوحدات الوظيفية و العلاقات فيما بينها .

٢- الوظيفية و النطاق .

٣- المبادئ التنظيمية التى تحكم التخطيط الشامل للخدمة الطبية .

مع ملاحظة أن الأنشطة التى تتطلب توسع في المستقبل بالمستشفى تشمل الوحدات التالية :

١- العيادة الخارجية .

٢- وحدة التشخيص بالإشعاع الموجه .

٣- وحدة الطب العام .

٤- وحدة التحاليل .

٥- غرف العمليات .

و بعد انتهاء مراحل الدراسة السابقة تأتى مرحلة التقييم و اتخاذ القرار بالقيام بالمشروع من عدمه ، فإذا كانت نتائج الدراسة و التحليلات إيجابية فان صاحب المشروع سوف يقدم على تنفيذه .

* * *

---

* دراسة الجدوى الاقتصادية – د/ سمير محمد عبد العزيز



الباب الثـــانى : المنشآت الطبية من الناحية المحاسبية

مقدمة

يعتبر **نشاط المنشآت الطبية** من الأنشطة الخدمية ، فمثلا المستشفيات تقوم بتقديم الخدمات الطبية المختلفة بالرغم من أنها تقوم ببعض جوانب النشاط التجاري ضمن نشاطها المعتاد .

و **نظام المعلومات المحاسبية** هو نظام فرعى لنظام المعلومات الإدارية في المنشأة و غالبا ما **تصنف البيانات المحاسبية إلى قسمين رئيسين** هما :

البيانات المالية و بيانات التكاليف و لذلك فإن نظام المعلومات المحاسبية بدوره يتكون من نظامين فرعيين هما :

١- نظام المحاسبة المالية **٢- نظام محاسبة التكاليف**

و على الرغم من أن مخرجات كل من النظامين يمكن أن تتاح لمستخدميها سواء كانوا داخل المنشأة أو من خارجها ، إلا أنه غالبا ما يركز نظام محاسبة التكاليف على تقديم المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة الداخلية بالمنشأة .

الملاحظ أن نظام **المحاسبة المالية** يهتم بتسجيل و تصنيف و تبويب المعاملات المالية و التقرير عنها و لذلك فهي تركز على علاقات العمل بالعالم الخارجي بالإضافة إلى تجهيز الحسابات الختامية ، كما أن الهدف الأول للمحاسبة المالية هو إدارة الموارد المالية للمنشأة "**Financial Accounting**" .

أمـا بالنسـبة لـ**نظام محاسبة التكاليف** فـان المهمـة الأساسـية لهـا هـى تسـجيل المصـاريف و إعطـاء معلومـات عـن الـتكلفة لـلإدارة ، لذلـك فـان محاسـبة التكالـيف **"Cost Accounting"** لـه مسئوليتين أساسيتين هما :-

١- تصميم نظام التكاليف و مراقبة عمل هذا النظام .

٢- الإمـــداد بمعلومـــات من أجل مطالب إدارية .

و لعـل أهـم الفـروق بـين نظـام المحاسـبة الماليـة و نظـام محاسبة التكاليف يتمثل في إختلاف طبيعة عمليات التصنيف و التجميع و التشغيل و التقرير بشأن المصروفات .

ففـي **نظام المحاسبة المالية** ، نجـد أن المصـروفات تصنف نوعـيا أى إلى أجور و مرتبات و مكوناتهـا و مـواد و إيجـارات و كهـرباء و إهـلاك للأصـول الثابـتة ... الخ ، بيـنما في **نظام محاسبة التكاليف** لا يكتفي بمثل هذا التصنيف النوعى و إنما يعاد تصنيف المصروفات وفقـا للعديـد مـن الأسـس الـتى تخـتلف بحسـب الهـدف من تصنيف التكاليف بحسب مسبباتها إلى تكالـيف صـناعة و تكالـيف تسـويقية و تكالـيف إدارية و تمويلية و قد تصنف إداريا بحسب مصدرها بتصنيفها حسب الإدارات و الأقسـام أو بحسب الموقع الجغرافى أو بحسب العمليات ، كمـا قـد يـتم تصـنيف التكالـيف أيضـا حسـب سـلوكها تجـاه الـتغيرات في أحجـام الإنـتاج أو المبيعات إلى : **تكاليف ثابتة و تكاليف متغيرة** ..... الخ .

و مـن خـلال هـذا الـباب نتـناول قضـية هامـة في المجـال المحاسـبى "المـالي و التكالـيفى" ألا و هـى كيفـية تصـميم نظـام المحاسـبة المالـية و كـذا محاسـبة التكالـيف في المنشـآت الطبية ، و قـد حاولـنا أن تجمـع في هـذه الدراسـة بـين الأسـاس النظرى و التطبيق العملي للمحاسبة المالية و محاسبة التكاليف في نشاط المنشآت الطبية بما يحقق الأهداف المنشودة .



الفصل الأول : التنظيم المحاسبى المالي



التنظيم المحاسبى المالي

مفهوم التنظيم المحاسبى :

يعتبر النظام المحاسبى الوسيلة الأساسية لإعداد و عرض القوائم المالية بالشكل الذى يمكن من إجراء المقارنات و التحليلات بين المنشآت الطبية المختلفة و بين أداء المنشأة الطبية من فترة لأخرى من خلال إظهار نتيجة النشاط و المركز المالي في نهاية الفترات المحاسبية المختلفة .

* و من الملاحظ أن المحاسبة المالية تختلف عن المحاسبة الإدارية ففي مجال **المحاسبة المالية** **Financial Accounting** تتركز في تسجيل و تصنيف و تحليل و تلخيص و تقرير نتائج النشاط و العمليات التى تقوم بها المنشأة للجهات الخارجية و كذا إعداد مجموعة من القوائم المالية مثل قائمة الدخل و قائمة المركز المالي و قائمة التدفقات النقدية ، أما في مجال **المحاسبة الإدارية** **Management Accounting** تتركز في توفير المعلومات التى تغطى احتياجات المستخدمين للبيانات المحاسبية ، حيث أن هذه المعلومات تساعد على تحقيق ما يلى :

١- تخطيط العمليات في الفترة القصيرة و الفترة الطويلة .

٢- الرقابة على نتائج العمليات . ٣- اتخاذ القرارات .

و نظرا لاختلاف طبيعة النظام المحاسبى في نشاط المنشأة الطبية عنه في الأنشطة الأخرى ، فإن الأمر يستلزم التعرض لاعتبارات تصميم النظام المحاسبى في المنشآت الطبية لاستخلاص الأسس التى يتطلبها إعداد دليل الحسابات و المجموعة المستندية و الدفترية لهذا النشاط .

مقومات النظام المحاسبى :

تتلخص أهم مقومات النظام المحاسبى المالي في المنشآت الطبية فيما يلى :

١- مزج القواعد و الفروض و المفاهيم المحاسبية بنشاط المنشأة للوقوف على مدى تأثر البنود المحاسبية لهذا النشاط بتلك القواعد و الفروض المحاسبية .

٢- إظهار الخصائص المميزة لنشاط المنشآت الطبية مع التركيز على الخصائص التى يدخل في تقديرها عنصر الاحتمالات و بيان الأساليب المتبعة في تقدير قيمتها وفقا للتغيرات المتوقعة في حجم النشاط .

---

* المحاسبة الإدارية – د/ صبحى الخطيب

٣- إعطاء عناية خاصة للأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية كالموازنات التقديرية إلى جنب مع أهداف المحاسبة المالية لامكان توفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط و المتابعة و اتخاذ القرارات .

٤- التأكيد على أهمية الدور الرقابى للنظم المحاسبية لضبط و رقابة العمليات النقدية الأمر الذى يبرز دور نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة من حيث سرعة و كفاءة عمليات المراجعة الداخلية .

٥- الاهتمام بتوفير البيانات الإحصائية مثل معدلات الأشغال و متوسط مدد الإقامة و الإيراد السنوي لما لهذه البيانات من أهمية في رسم و تخطيط سياسات المنشأة و كذا إجراء التحليل المالي للقوائم المالية للنشاط للتعرف على مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة عن طريق مقارنة المعدلات في الفترات المحاسبية المتتالية .

ركائز التنظيم المحاسبى :

إن إعداد التنظيم المحاسبى في المنشآت الطبية يجب أن يرتكز على ركائز معينة يمكن تلخيصها فيما يلى :

١- الملائمة و التوافق مع طبيعة نشاط المنشآت الطبية و خصائصه ، مع عدم التضحية في ذات الوقت بعاملى الدقة و السرعة في إنتاج المعلومات .

٢- القدرة على إنتاج كافة المعلومات بالشكل و في الوقت المناسب لأغراض التخطيط و اتخاذ القرارات .

٣- مرونة النظام حتى يستطيع استيعاب التغيرات التى تحدث في حجم نشاط المنشأة دون حاجة إلى إعادة تصميم النظام بالكامل .

٤- القدرة على الوفاء باحتياجات النشاط الخدمى للمنشأة كالرعاية الطبية العلاجية و الخدمات الطبية الفنية بنفس الكفاءة لكل الأنشطة .

٥- إعطاء الأهمية للبيانات الإحصائية الخاصة بحركة المرضى و توفير كل المعلومات عنهم بنفس الدرجة التى يعطيها للبيانات المالية لما للبيانات الإحصائية من أهمية في تخطط استغلال طاقات المنشأة أفضل استغلال .

أهداف التنظيم المحاسبي :

ينبغي أن يحقق التنظيم المحاسبى للنشاط الطبى الأهداف التالية :-

١- ضبط حركة المرضى سواء مرضى العيادة الخارجية أو مرضى الإقامة و تنظيم استغلال طاقة المستشفى .

٢- إمساك حسابات المرضى و تسجيل معاملاتهم مع المستشفى أولا بأول و استخراج الحسابات اللازمة في نهاية فترة علاجهم .

٣- تسجيل معاملات النشاط و أحداثه المالية بالشكل الذى يتيح نتائج أعمال ذلك النشاط و قياسها في صورة صافى ربح أو صافى خسارة عن فترة محاسبية معينة بمقابلة مصروفات الفترة بإيراداتها .

٤- رقابة عناصر الإيرادات و المصروفات من خلال الدورات المستندية المختلفة و تطبيق سياسات المراقبة الداخلية و الضبط الداخلي ، و المحافظة على أصول المنشأة و ممتلكاتها من السرقة أو الضياع و توفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات .

٥- تصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة في نهاية الفترة المحاسبية و إعداد التقارير الدورية و خاصة لأغراض تقييم مدى كفاءة أداء العاملين بالمنشأة و اكتشاف جوانب القصور و اتخاذ القرارات الإدارية في مختلف المجالات التى تستند إلى معلومات مالية .

مقومات التنظيم المحاسبي :

لتحقيق الأهداف السابقة ، فان التنظيم المحاسبى يجب أن يقوم على المقومات الآتية :

١- الدليل المحاسبى ٢- المجموعة المستندية

٣- المجموعة الدفترية ٤- القوائم المالية

المبحث الأول : الدليـــــل المحاسبى

مفهوم الدليل المحاسبى :

هـو كشف أو قائمـة تحـتوى عـلى كافـة حسـابات المنشأة الطبية الرئيسية و الفرعية ، مبوبة بطـريقة سـليمة مـنظمة تكفـل تحديـد طبيعة كـل حسـاب من حسابات المنشأة و تصنيفه بحسب ما إذا كان أحد بنود الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات .

و يمـثل الدلـيل المحاسـبى توثـيقا رسميا لتلك الحسابات وفقا لظهوروها بالسجلات المحاسبية و الكشوف و الملخصات الدورية .

أهمية إعداد الدليل المحاسبى :

إن أهمية إعداد الدليل المحاسبى تكمن في أنه يحقق ما يلى :

١- تسهيل عمليات تجميع و تبويب المستندات حيث يمكن فرزها مباشرة طبقا للدليل .

٢- تسهيل إجراءات المراجعة الداخلية و الخارجية للحسابات ، كما يمكن من إعداد القوائم الختامية في سهولة و يسر .

٣- الاعـتماد عـلى الدلـيل في حصـر القـيم المالـية زمنيا و مطابقتها و استخراج نسب التغير لأغراض مقارنة النتائج على مدى فترات محاسبية متتابعة .

اعتبارات إعداد الدليل المحاسبى :

هـنالك إعتـبارات محددة يجب مراعتها في إعداد الدليل المحاسبى للمنشأة الطبية حتى يحقق أهدافه المرجوة و هذه الاعتبارات نلخصها فيما يلى :

١- المرونة في الإعداد و القابلية لإضافة أو حذف حسابات دون تأثير على ترتيب الدليل .

٢- وضوح و سهولة استخدامه من قبل المختصين .

٣- أن يتناسب نظام ترقيمه مع متطلبات التشغيل الإلكتروني للبيانات .

خطوات إعداد الدليل المحاسبى :

تتبع الخطوات التالية في إعداد الدليل المحاسبى في المنشآت الطبية :

أ- حصر جميع الحسابات التى تستخدم بالمنشأة الطبية و تلك التى يتطلب الأمر استخدامها مستقبلا .

ب- تصنيف الحسابات إلى عدد قليل من المجموعات الرئيسية المتجانسة من حيث طبيعتها و البيانات التى تتضمنها و ترتيبها ، بحيث يسهل التعرف على الحسابات الرئيسية و الحسابات المساعدة ثم تقسيم المجموعات المساعدة إلى عدد من الحسابات الفرعية ، و بصفة عامة تصنف حسابات الدليل إلى خمسة مجموعات رئيسية :

١- حسابات الأصول ٢- حسابات الخصوم

٣- حسابات حقوق الملكية ٤- حسابات المصروفات

٥- حسابات الإيرادات

جـ- ترقيم الحسابات أو ترميزها و يقصد بذلك تخصيص رقم أو رمز أو خليط منهما لكل حساب و ذلك على النحو التالي :

أولا : حسابات قائمة المركز المالي (الميزانية) و تصنف كما يلى :

١- الأصول و يرمز لها بالرقم (١) .

٢- الخصوم و يرمز لها بالرقم (٢) .

٣- حقوق الملكية و يرمز لها بالرقم (٣) .

و يتفرع من كل منها حسابات مساعدة على مستوى رقمين ثم إلى حسابات فرعية على مستوى ثلاثة أرقام و هكذا ...

ثانيا : حسابات النتيجة (قائمة الدخل) و هى التى تبين حسابات كل من الإيرادات و المصروفات و ينتج عن مقابلتهما معا نتيجة النشاط الجارى للمنشأة من ربح أو خسارة و تقسم إلى مجموعتين هما :

١- المصروفات و يرمز لها بالرقم (٤) .

٢- الإيرادات و يرمز لها بالرقم (٥) .

و فيما يلي نورد نموذج للدليل المحاسبي للمنشأة الطبية :

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلي
الأصول	١			
أصول متداولة		١١		
نقدية و ودائع			١١١	
نقدية بالخزينة الرئيسية				١١١١
نقدية بخزينة المصروفات النثرية				١١١٢
نقدية بالبنك – عملة محلية				١١١٣
نقدية بالبنك – عملة أجنبية				١١١٤
شيكات تحت التحصيل				١١١٥
حسابات تحت التحصيل			١١٢	
حسابات المرضى				١١٢١
العملاء(شركات و هيئات و أطباء)				١١٢٢
أوراق القبض				١١٢٣
المخزون			١١٣	
مخزون الأغذية				١١٣١
مخزون الأدوية				١١٣٢
مخزون مستلزمات طبية				١١٣٣
مخزون مهمات الغرف				١١٣٤
مخزون قطع الغيار و مواد الصيانة				١١٣٥
مخزون مواد النظافة				١١٣٦
مخزون كيماويات و أفلام أشعة				١١٣٧
مصروفات مدفوعة مقدماً			١١٤	
إيرادات مستحقة			١١٥	
أصول ثابتة		١٢		
أراضي			١٢١	
مباني			١٢٢	
مباني المستشفى				١٢٢١
مباني العيادات الخارجية				١٢٢٢

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلى
أثاث و تركيبات			١٢٣	
أثاث و تركيبات الأقسام الطبية				١٢٣١
أثاث و تركيبات العيادات الخارجية				١٢٣٢
أثاث و تركيبات الأقسام الإدارية				١٢٣٣
آلات و معدات			١٢٤	
آلات و معدات بالأقسام الطبية				١٢٤١
آلات و معدات بالعيادات الخارجية				١٢٤٢
آلات و معدات غير طبية				١٢٤٣
آلات كاتبة و حاسبة				١٢٤٤
وسائل نقل و انتقالات			١٢٥	
نقل داخلى				١٢٥١
نقل خارجى				١٢٥٢
المفروشات و الستائر و السجاد			١٢٦	
مفروشات بالغرف				١٢٦١
مفروشات بالعيادات الخارجية				١٢٦٢
مفروشات بالأقسام و المراكز الأخرى				١٢٦٣
الخصوم	٢			
خصوم متداولة (قصيرة الأجل)		٢١		
دائنون و أرصدة دائنة			٢١١	
دائنون (موردون)				٢١١١
أوراق الدفع				٢١١٢
مصروفات مستحقة				٢١١٣
إيرادات مقدمة				٢١١٤

اسم الحساب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلى
قروض و بنوك دائنة			٢١٢	
قروض قصيرة الأجل				٢١٢١
بنوك دائنة (سحب على المكشوف)				٢١٢٢
خصوم ثابتة (طويلة الأجل)		٢٢		
قروض و تسهيلات طويلة الأجل			٢٢١	
قروض طويلة الأجل				٢٢١١
سندات				٢٢١٢
تبرعات و إعانات		٢٣		
حقوق الملكية	٣			
رأس المال		٣١		
أسهم رأس المال المملوكة			٣١١	
مساهمات الحكومة			٣١٢	
احتياطيات		٣٢		
احتياطي تحسين الخدمة			٣٢١	
احتياطي شراء سندات مالية			٣٢٢	
مخصصات		٣٣		
مخصصات إهلاك			٣٣١	
مخصصات أخرى			٣٣٢	
الأرباح		٣٤		
أرباح مرحلة			٣٤١	
أرباح العام			٣٤٢	
المصروفات	٤			
مصروفات أقسام التشغيل		٤١		
مصروفات قسم الإقامة			٤١١	
مستلزمات و مهمات الغرف				٤١١١
أجور و مرتبات و ما في حكمها				٤١١٢
قطع غيار و صيانة للغرف				٤١١٣
مطبوعات و أدوات مكتبية				٤١١٤
إهلاك أصول قسم الغرف				٤١١٥

اســـم الحـــــاب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلى
مصروفات قسم العيادات الخارجية			٤١٢	
مستلزمات و مهمات العيادات الخارجية				٤١٢١
أجور و مرتبات و مـــا في حكمها				٤١٢٢
قطع غيار و صيانة للعيادات الخارجية				٤١٢٣
مـطبـــــوعات و أدوات كتابية				٤١٢٤
إهلاك أصول قسم العيادات الخارجية				٤١٢٥
مصروفـــات قسم الاستقبال			٤١٣	
تكلـــفة مكـــالـــمـــات				٤١٣١
أجـــور و مرتبات و ما في حكمها				٤١٣٢
إهـــلاك الأصول بقسم الاستقبال				٤١٣٣
مـــصــروفـــات الصيــدلية			٤١٤	
مستـــلزمـــات سلعية للصيدلية				٤١٤١
أجـــور و مرتبات و ما في حكمها				٤١٤٢
قـــطـع غيار و صيانة للصيدلية				٤١٤٣
مطبـــوعـــات و أدوات كتابية				٤١٤٤
إهـــلاك أصـــول الصيـــدلية				٤١٤٥
مصروفات الإدارة و أقسام الخدمات		٤٢		
أجـــور و مرتبات و ما فـــي حكمـــها			٤٢١	
مصروفـــات إدارية و عـمومـية			٤٢٢	
مصروفـــات ضيـافة و استقبال			٤٢٣	
مصروفـــات سفـــر و انتقالات			٤٢٤	
إهـــلاك الأصـــول الثابتـــة			٤٢٥	

اســـم الحـــــــســـاب	رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب المساعد	رقم الحساب الفرعي	رقم الحساب التحليلى
مصروفات قسمي التسويق والعلاقات العامة		٤٣		
أجور و مرتبات و ما في حكمها			٤٣١	
مطبوعات و أدوات مكتبية			٤٣٢	
إعلانات			٤٣٣	
مصروفات ضيافة و استقبال			٤٣٤	
الإيرادات	٥			
إيرادات الإقامة		٥١		
إيرادات إقامة			٥١١	
إيرادات مستلزمات طبية			٥١٢	
إيرادات إشراف طبي			٥١٣	
إيرادات العيادات الخارجية		٥٢		
إيراد الكشف			٥٢١	
خدمات خاصة			٥٢٢	
طب طبيعي			٥٢٣	
أسنان			٥٢٤	
إيراد الخدمات الفنية		٥٣		
عمليات			٥٣١	
معمل			٥٣٢	
أشعة			٥٣٣	
بنك العيون			٥٣٤	
إيراد الصيدلية		٥٤		
إيراد أدوية جاهزة			٥٤١	
إيراد تركيبات أدوية			٥٤٢	
إيرادات أخرى			٥٤٣	
إيجارات دائنة و إيرادات أخرى		٥٥		
إيراد إيجارات			٥٥١	
إيراد فوائد			٥٥٢	
إيراد أوراق مالية			٥٥٣	
إيرادات متنوعة		٥٦		

المبحث الثاني : المجموعة المستندية

تعتبر المستندات هى الدليل المادى الذى يثبت و يؤيد صحة و سلامة تعاملات المنشأة الطبية .

و قد تكون هذه المستندات مالية تثبت وقائع و أحداث مالية و تتخذ في هذه الحالة هذه المستندات كمصدر للقيد في سجلات و دفاتر المنشأة و قد تكون مستندات تحتوى على معلومات إحصائية و تتخذ في هذه الحالة هذه المستندات أساسا لإعداد الكشوف و القوائم الإحصائية اللازمة لمتابعة اتجاهات أداء المنشأة و تخطيط سياستها .

و قد تكون هذه المستندات خارجية أى يتم إعدادها خارج المنشأة الطبية و تكون صادرة من الغير أو قد تكون هذه المستندات داخلية يتم إعدادها داخل المنشأة سواء للاستخدام الداخلي بين الإدارات و الأقسام المختلفة أو للاستخدام الخارجي حيث يتم إصدارها للغير .

و يلزم عند تصميم المستندات الأخذ في الاعتبار كل الشروط الواجب مراعاتها في هذا المجال من وضوح و بساطة و دقة و موضوعية بما يحقق الغرض من استخدام هذه المستندات .

و من الأهمية بمكان ضرورة إحكام الرقابة الداخلية على كافة أقسام و أنشطة المنشأة ، و هذا يستلزم تصميم الدورة المستندية و المستندات ذات العلاقة بحيث لا يقوم أحد العاملين بالمنشأة بأداء عملية من أولها لآخرها و ذلك من أجل حماية أصول إيرادات المنشأة من الضياع و السرقة و سوء الاستخدام .

و تهدف الدورة المستندية المتعلقة بالحسابات المالية إلى تحقيق ما يلى :

١- حصر الخدمات الطبية الفنية التى تم تقديمها لمرضى العيادات الخارجية ، و كذا حصر و تحديد قيمة أتعاب الأطباء المستحقة للأخصائيين الذين قاموا بالكشف في العيادات الخارجية حسب الاتفاق معهم .

٢- حصر قيمة مبيعات الخدمات الأخرى لمرضى العيادات الخارجية على اختلاف أنواعهم و سواء كانت خدمات طبية فنية أو مساعدة .

٣- إعداد نظام يكفل حصر و تسجيل المرضى القادمين للعلاج بالأقسام الداخلية على إختلاف أنواعهم و طرق السداد المختلفة و متابعتهم أثناء فترة إقامتهم و في حالة عودتهم مدة أخرى ، و كذا حصر قيمة الخدمات الطبية الفنية التى قدمت للمرضى أثناء إقامتهم و قيدها على حساب المريض أولا بأول .

٤- حصر كافة الإيرادات النقدية و الآجلة لمرضى الأقسام الداخلية و تسوية حسابهم فور التصريح لهم بالخروج .

٥- التوجيه المحاسبى السليم لأنشطة العيادات الخارجية بالدفاتر المحاسبية و كذا التوجيه المحاسبى السليم للإيرادات الناتجة عن مرضى الأقسام الداخلية .

المبحث الثالث : المجموعة الدفترية

المجموعة الدفترية بالمنشآت الطبية هى السجلات التى يتم فيها إثبات عمليات المنشأة و أحداثها المالية و مصدر القيد في هذه السجلات هى المستندات المختلفة الخاصة بتلك العمليات و بالطبع تختلف هذه السجلات من منشأة لأخرى من حيث العدد و الشكل ، بحسب حجم المستشفى و درجة و مدى تنوع أنشطتها ، فالمستشفيات الكبرى ترغب في معرفة نتائج الأداء على مستوى كل قسم من الأقسام و على مستوى كل نشاط من الأنشطة الرئيسية ، أما المستشفيات المتوسطة و الصغيرة الحجم ، فقد ترى الإدارة الاكتفاء فقط بمعرفة النتائج للأداء الكلى للمستشفى كوحدة واحدة ، و بالتالي فان تصميم الدفاتر و السجلات يختلف في ضوء ما تقرره الإدارة من سياسات .

و قبل أن نتناول بالشرح لتفاصيل المجموعة الدفترية للمنشأة الطبية فإن الأمر يتطلب شرح تفصيلى لإيرادات و مصروفات المنشأة الطبية .

أ- إيرادات المنشأة الطبية :

تتلخص الأقسام الرئيسية لإيرادات المستشفيات فيما يلى :

١- **إيرادات الإقامة و التمريض العادي :** و المقصود هو الأجور التى تتقاضاها المستشفى من نزلاءها من المرضى مقابل ما يدفعونه لها عن إقامتهم بها و تمريضهم التمريض العادى .

و تمثل هذه الإيرادات عنصر رئيسيا من أبواب الإيرادات و تتفاوت درجات الإقامة بالمستشفى و الأجر الذى يدفعه المريض فى كل منها و لهذا نجد أن درجات الإقامة بالمستشفيات تتراوح بين الأجنحة و الدرجة الاولى و الثانية و الثالثة .

٢- **إيرادات الأسرة الاضافية :** و المقصود هو الأجر الذى تتقاضاه المستشفى من المرافقين للمرضى أثناء إقامتهم بالمستشفى ، و يكون هذا الأجر عادة أقل من الأجر الذى يدفعه المريض .

٣- **إيرادات الفحص و التحليل :** و تمثل هذه الإيرادات المبالغ التى تتقاضاه المستشفيات من المرضى عن أعمال الفحص و التحليل التى يقوم بها قسم التحليلات الطبية بالمستشفى .

٤- **إيـرادات قسم الأشعة :** و هى المبالغ التى يدفعها المرضى كأجر مقابل الكشف عليهم بالأشعة كشفا نظريا أو صور الأشعة التى تؤخذ لهم .

٥- **إيـرادات الأجهـزة الطبـية :** و تمـثل المبالغ الـتى تتقاضـاها المستشـفى مـن المرضــى نتـيجة استخدامهم لبعض الأجهزة الطبية فى علاج بعض الأمراض الخاصة .

٦- **أربـاح مخزون الأدويـة :** تقـوم المستشـفيات عـادة بشـراء كمـيات كبيرة من الأدوية لصرفها مـن مخازنـها مباشرة الى المرضى عند الحاجة أو لاستخدامها فى الأقسام المختلفة بالمستشفى ، و تحقـق المستشـفيات ربحا من وراء ذلك لأنها تحصل على الأدوية من مصادرها بثمن مخفض مما يمكنها من تحقيق ربح من هذه العملية ، و لأهمية هذه الإيرادات و لاخضاعها للرقابة ، نجـد أنـه يخصـص حسـاب لذلـك يـتكون مـن العناصـر التالية : أدوية أول المدة – مشتريات الأدوية خلال العام – مبيعات الأدوية خلال العام – أدوية أخر المدة .

و يمـثل رصـيد هـذا الحسـاب مجمـل ربـح أو خسارة الأدوية أى أنه يوضح النتيجة النهائية لنشاط المستشفى فى الاتجار بالأدوية .

٧- **أربـاح البـوفـيه :** و عناصـر هذا الحساب التى تظهر بدفاتر المستشفى هى : مواد البوفيه فى أول المـدة – مشـتريات مـواد البوفـيه خـلال العام – مصروفات البوفيه – مبيعات البوفيه – مـردودات المشـتريات – مردودات المبيعات – بضاعة آخر المدة لمواد البوفيه ، و تكون نتيجة هذا الحساب مجمل الربح أو الخسارة .

٨- **إيـرادات الغسـيل و الكـى :** و يمـثل هـذا الحسـاب مـا تتقاضـاه المستشـفى مـن أجــور عن غسيل و كى ملابس المرضى و المرافقين .

٩- **إيـرادات غرفة العمليات :** و يمثل هذا البند الأجور التى تتقاضاها المستشفى عن إعداد غرفة العمليات لكى يجريها أطباء المستشفى أو الأطباء الخارجيون .

١٠- **التـبرعات :** تعتـبر التـبرعات مصـدرا مـن المصادر الرئيسية لإيرادات المستشفيات الخيرية و تعتـبر ربحـا للسـنة الـتى حصـلت فـيها أو اسـتحقت عـنها ، و يتـبرع الـبعض بمـبالغ الى المستشفيات لتستخدمها بشروط معينة مثال ذلك إعانات المرضى العاجزين عن السداد .

ب- مصروفات المنشأة الطبية :

تتكون العناصر الرئيسية لمصروفات المنشأة الطبية مما يلي :

١- مصروفات الاقامة و التمريض : يقصد بها المصروفات التي يدفعها المريض كأجر عن اقامته في المستشفى و تمريضه التمريض العادى و يكاد يكون هذا الأجر معادلا لما يدفعه نزلاء الفنادق بدرجاتها المختلفة مع إضافة نسبة مئوية ضئيلة لمقابلة مصروفات التمريض العادى و يدخل تحت هذا الباب حسابات فرعية من بينها : استهلاك الأسرة و الأثاث في غرف المرضى – مصروفات الاصلاح و الصيانة في غرف المرضى – مرتبات هيئة التمريض – مرتبات الخدمة العامة – مرتب الطبيب المقيم – استهلاك الكهرباء و المياه – الأغذية التي تقدم للمرضى – الأدوية المنصرفة للتمريض العادى – أدوات النظافة – مصروفات المصاعد الخاصة بالمرضى – مصروفات الحفلات الترفيهية للمرضى .

٢- مصروفات الأسرة الإضافية : يقصد بها المصروفات التي تنفقها المستشفى على المرافقين للمرضى و هي تتكون من المصروفات الآتية : استهلاك الأسرة و الأثاث – مصروفات الاصلاح و الصيانة – استهلاك الكهرباء و المياه – الأغذية التي تقدم للمرافقين .

٣- مصروفات الفحص و التحليل : يقصد بها المصروفات التي تدفعها المستشفى كمرتبات لأخصائي الفحص و التحليلات الطبية و ثمن المواد الأولية اللازمة لذلك و قيمة استهلاك الأجهزة الطبية المستخدمة في هذا القسم .

٤- مصروفات قسم الأشعة : المقصود بها هو المصروفات التي تنفق في هذا القسم و تتضمن استهلاك أجهزة الأشعة – الأفلام اللازمة لأخذ الصور – الكهرباء المستهلكة – مرتبات العاملين بالقسم – المواد اللازمة للعمل بالقسم .

٥- مصروفات الأجهزة الطبية : تستخدم المستشفيات أحيانا بعض الأجهزة الطبية كجهاز شفط الهواء و المصروفات الخاصة بهذه الأجهزة و المواد اللازمة لاستخدامها و هذه المصروفات تقيد على حساب مصروفات الأجهزة الطبية .

٦- مصروفات غرفة العلميات : تتضمن هذه المصروفات الآتية : استهلاك أجهزة غرفة العمليات – مرتبات هيئة التمريض الخاصة بغرفة العمليات – المواد الأولية الطبية المستخدمة فى غرفة العمليات – الكهرباء و المياه المستخدمة فى غرفة العلميات .

٧- مصروفات الغسيل و الكى : تتضمن هذه المصروفات مرتبات العاملين بالقسم و استهلاك الأجهزة و الأدوات المستخدمة فى القسم و المياه و الكهرباء المستهلكة بالقسم .

٨- المصروفات الإدارية : يقصد بها المصروفات اللازمة لإدارة المستشفى و تتضمن مرتب المدير الإدارى و مرتبات العاملين بالأقسام الإدارية المختلفة .

٩- المصروفات العمومية : يقصد بها المصروفات التى لا تخص قسم بالمستشفى بذاته إنما توزع على الأقسام بنسب متفاوته و من بين هذه المصروفات مايلى :

مصروفات السيارات – المطبوعات و الأدوات الكتابية – مصروفات التليفونات – التأمين ضد الحريق – المصروفات القضائية – مصروفات الدعاية و الاعلان – مصاريف الانتقال – المصاريف النثرية .

١٠- الاهلاكات : يمكن تقسيم الاهلاكات بالنسبة للمستشفيات الى قسمين هما :-

أ- **إهلاكات عامة** من الصعب توزيعها على الأقسام المختلفة ، و لهذا يرى البعض إظهارها مستقلة فى حساب الأرباح و الخسائر و من هذا النوع إهلاك المبانى و إهلاك السيارات و إهلاك مصروفات التأسيس .

ب- **إهلاكات خاصة** يسهل تحميل الحسابات الخاصة بها مباشرة و من امثلة ذلك إهلاكات غرفة الأشعة الذى يُحمل به حساب مصروفات الأشعة و إهلاكات الأجهزة الطبية الذى يُحمل به حسابات الأجهزة الطبية و إهلاكات غرفة العمليات الذى يُحمل به مصروفات غرفة العمليات و لهذا لا تظهر هذه الاهلاكات بحساب الأرباح و الخسائر .

و يلاحظ أن المستشفيات تتبع طرق مختلفة في **حساب الاهلاكات** و هى :

أ- قد تحدد الاهلاكات على أساس نسبة معينة من قيمة الأصل أو من رصيد حسابه في نهاية السنة .

ب- قد تحدد الاهلاكات على أساس إتباع طريقة إعادة التقويم في آخر العام و ذلك بجرد المواد الموجودة بالمخازن و يحدد قيمتها و يكون الإهلاك في هذه الحالة هو الفرق بين قيمة

هـذه المـواد في أول العـام مضـافا إلـيه قـيمة المشـتريات خـلال العـام مطـروحا مـنها قـيمة تلك المواد في نهاية العام .

جـ- قد تتبع المستشفيات طريقة إثبات المشتريات من المواد الجديدة و تحميل قيمتها مباشرة لحساب الأرباح و الخسائر على اعتبار أن المشتريات الجديدة تحل دائما محل المواد المستهلكة و تتبع هذه الطريقة بالنسبة للبياضات و المفارش و البطاطين و الفوط و أدوات المائدة .

بعـد هـذا العـرض السريع لإيرادات و مصروفات المنشأة الطبية سنتناول **المجموعة الدفترية** بالشرح و التحليل و تتكون المجموعة الدفترية بصفة عامة من مجموعة من السجلات المستخدمة في تسجيل و تبويب بيانات أنشطة المنشأة الطبية و تختلف و تتنوع السجلات و الدفاتر المستخدمة في المنشأة الطبية حسب حجم و درجة المستشفى .

و تتكون المجموعة الدفترية من :-

أ- سجلات لنظام الضبط الداخلي .

ب- مجـــموعة دفترية محاسبية .

أ- سجلات لنظام الضبط الداخلي

تقوم إدارة المستشفى بإمساك السجلات و الدفاتر اللازمة لنظام الضبط الداخلي بها التالية :

أولا : دفـتـــر استقـــبـــال الـــمرضى .

ثانـيا : دفتر الحسابـــات الشخـصية للمرضى .

ثالـثا : دفتر الـــمقـــبـــوضـــات النقـــدية .

رابـعا : دفتر الـــمـــصـــروفـــات بشيـــكات .

خامـسا : دفتر صنـــدوق المصروفـــات النثريـة .

سادسا : دفتر الـــمـــواد بـــالـــمـــخـــازن .

سابعا : دفتر الـــمقـــبـــوضـات الواردة بالـبريـد .

ثامـنا : دفتر مقـــبـــوضات مبـيعات البوفيه .

و فيما يلي سنتناول كل من هذه السجلات السابقة بالشرح و التحليل و هي :

أولا : دفتر استقبال المرضى :

هـذا الدفتر بياني تستخـدمـه المستشفـيات لتسجيل كافـة بيانات المرضى بمجرد دخول المستشفى و يتكون هذا الدفتر من البيانات التالية :

رقم مسلسل و من واقع هذه الخانة يمكن حصر عدد المرضى الذين دخلوا المستشفى ابتداء من أول السنة المالية حتى نهايتها أو حتى أى تاريخ معين – تاريخ دخول المريض المستشفى – اسم المريض و عنوانه – اسم الطبيب المعالج – رقم الغرفة و الدرجة – تاريخ الخروج – ملاحظات .

و يختص قسم الاستقبال بالمستشفى بإمساك هذا الدفتر و منه يمكن معرفة عدد المرضى الداخلين للمستشفى و الموجودين بها و الخارجين منها في أى وقت .

ثانيا : دفتر الحسابات الشخصية للمرضى :

يختلف هذا الدفتر باختلاف الطريقة التى تتبعها المستشفى في معالجة حسابات مرضاها ، فإذا كانت المستشفى تتبع القاعدة النقدية اى تحصيل أجور الاقامة و التمريض و الإيرادات المستحقة لها عن الخدمات التى تؤديها للمرضى نقدا أولا بأول ففي هذه الحالة يتم إمساك دفتر للحسابات الشخصية للمرضى ، و يعتبر دفتر حسابى و بيانى في نفس الوقت ، و يتكون من البيانات التالية :

اسم المريض – رقم الحجرة و الدرجة – أجهزة الاقامة اليومية – الطبيب المعالج – تاريخ الدخول – تاريخ الخروج .

و يقسم كل حساب من صفحات هذا الدفتر إلى الخانات التالية :

البيان – جملة المبالغ المسددة – نوع الإيرادات "إقامة – أشعة – أدوية – عمليات ... الخ" .

و تقيد كل دفعة قام بسدادها المريض للمستشفى في هذا الدفتر من واقع إيصال النقدية الواردة الذى يذكر فيه المدة المسدد عنها المريض للمبلغ ، و يعتبر هذا الدفتر أداة للتحقق من مراقبة عدد الأيام التى أمضاها المريض بالمستشفى .

ثالثا : دفتر المقبوضات النقدية

بمجرد استلام أمين الخزينة مبلغا من المال من المريض يقوم باستخراج إيصالا يحمل أرقام مسلسلة و ذلك من أصل و صورتين موقعا عليها منه ، و يتضمن المبلغ الذى تم إرساله من المريض و رقم و درجة الغرفة – أجر الاقامة اليومي – المدة المسدد عنها المبلغ – أية إيرادات أخرى مسددة كأجر غرفة عمليات و تحاليل و أدوية ... الخ .

و يسلم أمين الخزينة الأصل إلى المريض أو من يقوم بالسداد نيابة عنه و يحتفظ بالصورة الاولى لتكون سندا للقيد بحافظة الإيرادات مع أرفاقها بها أما الصورة الثانية فتبقى بدفتر الإيصالات للمراجعة و غيرها . و حافظة الإيرادات التى تستخدمها المستشفيات لإثبات الإيرادات اليومية بها ، تقسم إلى جانبين ، جانب يمثل قيمة المبالغ الواردة و جانب آخر يوضح توزيع هذه المبالغ على أبواب الإيرادات المختلفة .

و في الجانب المدين تظهر الخانات التالية : الجملة – النقدية – شيكات تحت التحصيل – حوالات بريدية – أوامر صرف حكومية – دمغة – حسابات جارية – حسابات متنوعة – رقم صفحة الأستاذ المساعد – البيان " أبواب الإيراد – اسم المريض – رقم درجة الغرفة – رقم أذن النقدية الواردة " .

أما في الجانب الدائن فتظهر الخانات التالية : الجملة – إيرادات الاقامة و التمريض العادي – إيرادات أسرة إضافية – إيرادات فحوص و تحليلات طبية – إيرادات الأشعة – إيرادات غرفة العمليات – مبيعات أدوية – مبيعات أغذية – مبيعات بوفية – إيرادات غسيل و كى – حسابات جارية و متنوعة و رقم صفحة الأستاذ المساعد .

و تثبت في هذه الحوافظ المبالغ التى يتسلمها أمين الخزينة أولا بأول يوميا من واقع إيصالات النقدية الواردة .

ثم تجمع الحافظة في نهاية كل يوم ، و مجموع الجانب المدين يمثل ما يجب على أمين الخزينة أن يسلمه إلى البنك للإيداع بالحساب الجارى مقابل استلامه إيصال بهذه المبالغ التى تقيد بالحساب الجارى للمستشفى .

كما يسلم البنك لأمين الخزينة حافظة إيداع بالشيكات التى تسلمها منه لتحصيلها لحساب المستشفى و حوافظ إيداع أخرى عن الحوالات البريدية و الأوامر الحكومية .

و يقوم أمين الخزينة بمجرد الإيداع بتقديم حافظة التوريد إلى رئيس حسابات المستشفى ومرفق معها إيصالات النقدية الواردة و إيصالات البنك عن النقدية المودعة و حوافظ الإيداع للشيكات المسلمة للبنك ، و ذلك لكى يتحقق رئيس الحسابات من الإيداع و المطابقة .

رابعا : دفتر المصروفات بشيكات :

يتم التعاقد على شراء احتياجات المستشفى من الأدوية و المواد الغذائية من الجهات المختصة بناء على طلبات المستشفى من هذه الجهات ، و بمجرد توريد هذه الجهات للاحتياجات المطلوبة إلى المستشفى تقوم بتقديم الفواتير عنها لادارة الحسابات لتقوم بمراجعتها و اعتمادها من السلطة المختصة بالمستشفى .

و يستخرج رئيس الحسابات مستند يسمى أذن صرف و إيصال استلام و يتكون هذا المستند من جزءان : الجزء الأول هو أذن صرف خاص بالمبلغ المطلوب صرفه و بياناته و اعتماده للصرف و الجزء الثاني و هو كإيصال استلام بالمبلغ يوقع عليه المسلم له و بياناته و في جميع الحالات يذكر رقم الشيك و تاريخه و اسم البنك المسحوب عليه .

ثم تقيد المصروفات بعد ذلك بدفتر يومية المصروفات بشيكات ، و يلاحظ أن الجزء الأكبر من المصروفات الخاصة بالمستشفى يتم صرفه عن طريق الشيكات و هو مبدأ عام مقرر في هذا الشأن .

خامسا : دفتر صندوق المصروفات النثرية :

هنالك نوع من المصروفات النثرية الصغيرة و التى لا يمكن صرفها عن طريق الشيكات كمصاريف الانتقال و الإصلاحات و غير ذلك من المصروفات الصغيرة القيمة ، و تصرف هذه المصروفات نقدا من صندوق المصروفات النثرية لدى أمين الخزينة المختص به ، و تحرر بهذه المبالغ أذون صرف للمصروفات النثرية تعتمد للصرف من المدير المختص بعد أن يرفق بها الفواتير أو الإيصالات الخاصة بها ، و تتبع بشأنها نفس الإجراءات التى تتبع بالنسبة للمصروفات بشيكات ، ثم تقيد بعد ذلك بدفتر صندوق المصروفات النثرية .

سادسا : دفتر المواد بالمخازن :

تستخدم المستشفى أذون للمواد الواردة للمخازن من أصل و صورة تحرر فيها البيانات الخاصة بكمية المواد الواردة للمخازن و أصنافها و أسعارها و قيمتها و تعتبر هذه الأذون سند قيد لهذه المواد ، كما تستخدم المستشفى ايضا أذون للمواد المنصرفة من المخازن من أصل و صورة تحرر فيها البيانات الخاصة بالكميات المنصرفة من المخازن و أسعارها و قيمتها و تتخذ هذه الأذون كسند قيد للمواد المنصرفة من المخازن .

و يلاحظ أن أغلبية هذه المواد هى عبارة عن أدوات نظافة ، و أدوات كهربائية و المفروشات .

و يتم إعتماد أذون التوريد من المدير المختص بعد أرفاق الفواتير الخاصة بها و توقيع أمين المخزن بالاستلام لهذه المواد ، كما يوقع المستلم للمواد المنصرفة من المخازن بما يفيد إستلامه لها و ذلك بعد عرضها على المدير المختص لاعتماد الصرف .

سابعا : دفتر المقبوضات المرسلة بالبريد :

تسجل المقبوضات الواردة للمستشفى عن طريق البريد في قائمة من أصل و صورة موضح بها البيانات التالية : التاريخ – أسم المرسل – المبلغ – طريقة الارسال (شيك – حوالة – ...) و بعد أن يوقع على هذه القائمة الموظف المختص ، ترسل و معها المستندات المرفقة المؤيدة لها إلى أمين الخزينة ، و يقوم أمين الخزينة بدوره بمراجعة المبالغ المقيدة بالقائمة و يحتفظ بالأصل و يوقع على الصورة ليقيدها لتكون بمثابة مستند على إستلامه لجميع المبالغ المبينة بها ، و يتم الاحتفاظ بالصورة كمستند عن المقبوضات المرسلة بالبريد و على الإدارة المالية أن تراجع هذه المقبوضات للتأكد من أنها قد أثبتت .

ثامنا : دفتر مقبوضات مبيعات البوفيه :

توجد عدة طرق لعمل حساب مبيعات البوفيه و هى :

١- يقوم العامل بعمل الفواتير التى تسدد بالخزينة و يقوم أمين الخزينة بعمل ملخص للفواتير مع مطابقة إجمالي المقبوضات مع جملة فواتيرها .

٢- أن تباع بونات البوفيه مقدما إلى المرضى و تكون لهذه البونات قيم مختلفة تستخدم عند الشـــراء من البوفيه .

٣- في حالة وجود أسعار محددة للوجبات الغذائية ، فان الطريقة المثلى تكون بيع تذاكر مقدما بمعرفة إدارة الحسابات و ميزة هذه الطريقة أنها تؤدى إلى عدم دفع نقود إلى موظفى و عمال البوفيه ، و تطبع التذاكر و ترقم في مجموعات و يجب الاحتفاظ بالكمية غير المستغلة لدى رئيس الحسابات ، حيث تصرف كل مجموعة على حدة وفقا للتسلسل الرقمى و لا تصرف المجموعة إلا مقابل طلب أو أمر أمين الخزينة .

و يجب الاحتفاظ بكشف حساب يبين مجموع التذاكر المشتراة و المنصرفة و الرصيد ، و يحتفظ الموظف المختص المسئول عن مبيعات البوفيه بسجل لبيان عدد التذاكر المباعة يوميا و يجب عليه أن يرجع إلى أمين الخزينة لطلب مجموعة جديدة عند الحاجة .

ب- المجموعة الدفترية المحاسبية *

تمسك الإدارة المالية بالمنشأة الطبية السجلات المحاسبية التالية :

١- دفتر يومية الإيرادات .

٢- دفتر يومية المصروفات .

٣- دفتر اليومية العامة .

٤- دفتر الأستاذ العام و دفاتر الأستاذ الفرعية .

٥- دفتر يومية خزينة المصروفات النثرية .

و سنتناول فيما يلى كل دفتر من الدفاتر السابق الإشارة إليها بالشرح و الدراسة و ذلك كما يلى :

(أ) دفتر يومية الإيرادات :

يخصص هذا الدفتر لإثبات حوافظ الإيرادات النقدية و يتم فصل حركة التدفقات النقدية عن حركة التدفقات بشيكات ذلك بتقسيم خانة المبلغ إلى خزينة لإثبات النقدية و بنك لإثبات المقبوضات بشيكات و يلاحظ أن دفتر يومية الإيرادات يعد و يبوب بنفس الطريقة التى تبوب بها حوافظ الإيرادات .

---

* المحاسبة الخاصة – د/ خيرت ضيف

و في نهايـة كـل شـهر تؤخـذ المجاميع الواردة بهذا الدفتر و يجرى قيد يومية واحد في دفتر اليومية العامة على النحو التالي :

مـــن مـــذكورين

xx حـ/ نقدية بالخزينة (نقدية)

xx حـ/ البـــنـــك (شيكات)

xx حـ/ مصروفات عمومية (خصم)

إلى المذكـــــورين

xx حـ/ إيرادات الاقامة و التمريض العـادي

xx حـ/ إيرادات الأســـرة الإضـــافـــية

xx حـ/ إيـــرادات الأشـــعـــة

xx حـ/ إيرادات الفـــحـــص و التحليلات

xx حـ/ إعداد غـــرفـــة العـــملـــيات

xx حـ/ مبـــيـــعات الأدويـــة

xx حـ/ مبـــيـــعـــات البـــوفيـــه

xx حـ/ إيـــرادات الغـــســـيل و الـــكى

xx حـ/ إيـــرادات الأجـــهـــزة الطبـــيـــة

xx حـ/ إيـــرادات متـــنـــوعـــة

xx حـ/ الـــحـــســـابـــات الـــجارية

xx حـ/ الـــمـــديـــنـــيـــن

(إثـــبات إيـــرادات شـــهـــر ..... عـــام ....)

و يـتم ترحـيل طـرفى القـيد إلى الحسـابات المختصة بدفتر الأستاذ العام ، و من واقع إيصالات التحصيل يتم إثبات المتحصلات من المرضى في الحسابات الشخصية بدفتر الأستاذ المساعد .

(٢) دفتر يومية المصروفات :

يخصص هذا الدفتر لإثبات المدفوعات النقدية و يتم فصل حركة النقدية عن المدفوعات بشيكات و ذلك بتقسيم خانة المبلغ إلى خزينة لإثبات النقدية و بنك لإثبات المدفوعات بشيكات .

و في نهايـة كـل شـهر تؤخذ مجاميع هذا الدفتر و يجرى القيد الإجمالي بدفتر اليومية العامة و يـرحل مـنها إلى دفـتر الأسـتاذ العـام ، و في نفـس الوقـت يـتم القـيد بالحسـابات الفرعـية بدفاتر الأستـــاذ المساعد و ذلك على النحو التالي :

من مـــذكوريـــن

xx حـ/ مصروفـــات الاقامة و التمريض

xx حـ/ مصروفات الفـحص و التحليلات

xx حـ/ مصروفـــات قســم الأشعـــة

xx حـ/ مـــخـــزن الأدويـــــة

xx حـ/ الـــبـــوفـــيـــه

xx حـ/ مصروفـــات غرفـــة العمليـــات

xx حـ/ مصروفات الغســيل و الـــكى

xx حـ/ المصـــروفـــات الإداريـــــة

xx حـ/ الحسابـــات الـجـــاريـــــة

xx حـ/ المـكـــافـــآت الـــفـــنـــيـة

xx حـ/ مصـــروفـــات متـــنـــوعة

إلى المـــذكورين

xx حـ/ نقدية بالخزينة (نقدية)

xx حـ/ البنـــــك (شيكات)

xx حـ/ خصم ..... (قيمة خصم)

(إثـــبات مصروفـــات شـــهـــر ..... عـــام .....)

(٣) دفتر اليومية العامة :

هو دفتر تقيد به جميع القيود الإجمالية لكل دفتر من الدفاتر الفرعية بالإضافة إلى قيود اليومية للعمليات غير المتكررة التى لا يسمح حجمها أو معدل تكرارها بإمساك دفتر يومية خاص بها . و في نهاية كل فترة معينة يتم الترحيل من دفتر اليومية العامة إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام .

(٤) دفتر الأستاذ العام و دفاتر الأستاذ الفرعية :

تشمل هذه الدفاتر ما يلى :

أ- دفتر الأستاذ العام :

يحتوى هذا الدفتر على الحسابات المختلفة التى تستخدمها المستشفى و يتم الترحيل إليه القيود التى تم تسجيلها بدفتر اليومية العامة توطئه لإعداد ميزان المراجعة و الحسابات الختامية و الميزانية .

ب- دفاتر الأستاذ الفرعية :

تحتوى هذه الدفاتر على الحسابات الشخصية و يجب مطابقتها مع الحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام و تتم المطابقة على فترات دورية و نظرا لما تلعبه الحسابات الإجمالية من دور فعال فى مجال المراقبة على الحسابات الشخصية فأنه كثيرا ما يطلق عليها اصطلاح "حسابات المراقبة ".

(٥) دفتر يومية خزينة المصروفات النثرية :

تنص التعليمات الداخلية الرقابية لكل مستشفى على ضرورة توريد المتحصلات النقدية لخزائن البنك عندما تصل هذه المتحصلات حدا معينا ، كما تقضى ذات التعليمات على ألا تتم المدفوعات الرئيسية للمستشفى نقدا و إنما تتم عن طريق شيكات مسحوبة على البنك .

إلا أنه من الناحية العملية فإن سداد كل المدفوعات مهما كانت مبالغها بشيكات يؤدى الى إرباك العمل و تعقيد إجراءات الصرف لذلك فإن المدفوعات بمبالغ كبيرة فى ضوء ما تحدده اللوائح الداخلية للرقابة هى فقط التى تدفع بشيكات ، أما المبالغ النقدية الصغيرة فأنها تدفع عن طريق خزينة المصروفات النثرية .

و تقوم فكرة المصروفات النثرية على تحويل مبلغ نقدى من الخزينة الرئيسية لمقابلة المصروفات النثرية النقدية ، و يتم الصرف من هذا المبلغ فى حدود أوجه الأنفاق المحددة له ، و تحدد اللوائح الداخلية لكل مستشفى أوجه الأنفاق من خزينة المصروفات النثرية و يتم الصرف منها بموجب مستندات معتمدة و كلما قارب المبلغ المخصص لخزينة المصروفات النثرية عل النفاذ يتم تقديم مستندات الصرف و استعاضتها بنقدية سائلة مرة أخرى و تسمى هذه العملية "إستعاضة المنصرف " و يسمى هذا النظام "نظام السلفة المستديمة" .

و يقسم دفتر يومية خزينة المصروفات النثرية الى جانبين :

الجانب المدين : تثبت فيه المبالغ المحولة من الخزينة الرئيسية الى خزينة المصروفات النثرية .

الجانب الدائن : يشمل جميع أوجه الأنفاق على المصروفات النثرية و المحددة بلوائح المستشفى الداخلية مثل : البريد و الدمغة ، و الاكراميات و مصروفات الانتقال و شراء الصحف ... الخ .

و يتم إثبات العمليات الخاصة بهذه المصروفات على النحو التالي :

أ- المبالغ المحولة بين الخزينة الرئيسية الى خزينة المصروفات النثرية "إنشاء السلفة المستديمة" يتم إثباتها بالقيد التالي :

xx من حـ/ خزينة المصروفات النثرية

xx إلى حـ/ النقدية بالخزينة

(إثبات إجمالي المبالغ المحولة لخزينة المصروفات النثرية خلال الفترة ...... إلى ......)

ب- المبالغ المنصرفة من خزينة المصروفات النثرية و يتم إثباتها بالقيد التالي :

من مذكورين

xx حـ/

xx حـ/ أوجه الإنفاق المختلفة

xx حـ/

xx إلى حـ/ خزينة المصروفات النثرية

(إثبات إجمالي المصروفات النثرية عن الفترة .... إلى ......)

و عند إتباع نظام السلفة المستديمة يجب استعاضة قيمة المنصرف من السلفة في حالتين هما :

أ- عند وصول النقدية الموجودة بخزينة المصروفات النثرية إلى الحد الأدنى الذى يتطلب استعاضة قيمة السلفة .

ب- في نهاية كل فترة محاسبية لأنه اذا لم يتم استعاضة قيمة المنصرف من السلفة في نهاية الفترة المحاسبية ، فان رصيد السلفة المتبقى بالخزينة يصبح أقل من قيمة السلفة المستديمة المخصصة للصرف على المصروفات النثرية خلال الفترة المحاسبية التالية .

مع ملاحظة أن قيمة قيد الاستعاضة يمثل قيمة المبالغ المنصرفة من السلفة خلال الفترة المحاسبية فقط و ذلك على النحو التالي :

xx من حـ/ خزينة المصروفات النثرية

xx إلى حـ/ النقدية بالخزينة

(إثبات إستعاضة قيمة المنصرف من السلفة عن الفترة .... إلى ......)

و في نهاية كل فترة معينة ، يتم تجميع جانب دفتر يومية خزينة المصروفات النثرية و يتم استخراج رصيد النقدية بخزينة المصروفات النثرية ، و يتم ترحيل العمليات السابقة من واقع القيود المثبتة في دفتر اليومية العامة إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام .

المبحث الرابع : القوائـــــم المالية

لما كانت المعلومات الطبية تعكس حجم النشاط بالمنشأة الطبية فان المعلومات المالية تظهر الإيراد و المصروف المرتبط بهذا النشاط ، و من ثم يمكن قياس كفاءة الأداء الطبى و مجالات الاسراف و الضياع في الموارد و تنحصر مصادر المعلومات المالية الطبية في"قائمة المركز المالي "الميزانية"و قائمة الدخل ... و من هنا نجد أن المحاسبة الطبية عبارة عن عملية قياس و اتصالات للموارد الطبية ، و يفيد حصر و تبويب و تلخيص المعلومات المحاسبية في إتخاذ قرارات الاستثمار و توفير المعلومات لاتخاذ القرارات بصورة عامة و تقييم أداء الإدارة .

و يلاحظ أن المعادلة المحاسبية للمستشفى عبارة عن :

أصول المستشفى = الخصوم + حقوق أصحاب رأس المال

و يمكن تصوير الموقف المالي بتعديل المعادلة المحاسبية السابقة و ذلك بإضافة الإيرادات و بخصم المصروفات من المعادلة و ذلك على النحو التالي :

أصول المستشفى = الخصوم + حقوق أصحاب رأس المال + الإيرادات – المصروفات

و فيما يلى **تعريف بعض القوائم المالية** التى تفيد في بناء نظام المعلومات المالية و من ثم إدارة النشاط المالي بالمستشفى :

أولا : قائمة الدخل :

هى عبارة عن كشف تفصيلى يوضح الإيرادات و المصروفات للأقسام التشغيلية التى تحقق الإيرادات الرئيسية للمستشفى و كذا للمستشفى كوحدة متكاملة و فيما يلى عرض لبعض هذه النمـــــاذج :-

مستشفى ....

قائمة إيرادات و مصروفات قسم الإقامة

عن الفترة المحاسبية المنتهية في...............

البيان		
الإيرادات		
مرضى – عاديين	xx	
مرضى – حالات خاصة	xx	
مرضى – تعاقدات	xx	
الصالات و القاعات	xx	
مجموع إيرادات قسم الإقامة	xx	
ناقصا : المسموحات و الخصومات	(xx)	
صافى إيرادات قسم الإقامة		xx
المصروفات		
مرتبات و أجور	x	
تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزايا عينية)	x	
مجموع المرتبات و الأجور و ملحقاتها	xx	
عمولات	xx	
مهمات التشغيل	xx	
غسيل و تنظيف	xx	
مصروفات حجز	xx	
انتقالات المرضى	xx	
مطبوعات و أدوات كتابية	xx	
تكلفة ملابس العاملين	xx	
مصرفات أخرى متنوعة	xx	
مجموع المصروفات		(xx)
صافى ربح قسم الإقامة		xx

مستشفى ....

قائمة إيرادات و مصروفات قسم التغذية و الكافتيريا

عن الفترة المحاسبية المنتهية في ....

البيان			
إيرادات المبيعات			
إيراد مبيعات الأطعمة		xx	
إيراد مبيعات المشروبات		xx	
مجموع إيرادات الأطعمة و المشروبات			xx
ناقصا : المسموحات و الخصومات			(xx)
صافي إيرادات الأطعمة و المشروبات			xx
إيراد إيجار الكافيتريا			xx
إيرادات أخرى متنوعة(مبيعات الحلوى و السجائر)			xx
صافي إيرادات قسم التغذية و الكافيتريا			xx
تكلفة الأطعمة و المشروبات		xx	
(-) تكلفة وجبات مقدمة للعاملين		(xx)	
صافي تكلفة مبيعات الأطعمة و المشروبات			(xx)
إجمالي ربح قسم التغذية و الكافيتريا			xx
المصروفات			
مرتبات و أجور	xx		
تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزايا عينية)	xx		
مجموع المرتبات و الأجور و ملحقاتها		xx	
مصروفات أخرى :			
إهلاك أواني و أدوات المطبخ	xx		
إهلاك مهمات و أدوات المائدة	xx		
مصروفات تزيين الكافيتريا	xx		
غسيل و كي بياضات الكافيتريا	xx		
تكلفة الوقود	xx		
أدوات كتابية و مطبوعات	xx		
رخص و رسوم تفتيش	xx		
عمولات	xx		
مصروفات أخرى متنوعة	xx		
مجموع المصروفات الأخرى		xx	
مجموع المصروفات			(xx)
صافي ربح قسم التغذية و الكافيتريا			xx

مستشفى ....

قائمة إيرادات و مصروفات قسم العيادات الخارجية

عن الفترة المحاسبية المنتهية في ....

البيان			
الإيرادات			
إيراد عيادة		xx	
إيراد أشعة		xx	
إيراد تحاليل		xx	
مجموع الإيرادات		xx	
ناقصا : المسموحات و الخصومات		(xx)	
صافي الإيراد			xx
تكلفة الخدمات العلاجية			
فواتير مستلمات المعامل و التحاليل		xx	
فواتير مستلزمات الأشعة		xx	
إيجار أجهزة		xx	
مجموع تكلفة العيادات الخارجية		xx	
ناقصا : تكلفة الخدمات العلاجية للعاملين		(xx)	
صافي تكلفة العيادات الخارجية			(xx)
إجمالي ربح قسم العيادات الخارجية			xx
المصروفات			
المرتبات و الأجور	xx		
تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزايا عينية)	xx		
مجموع المرتبات و الأجور و ملحقاتها		xx	
مصروفات أخرى :			
أدوات كتابية و مطبوعات	xx		
مصروفات أخرى متنوعة	xx		
مجموع المصروفات الأخرى		xx	
مجموع المصروفات			(xx)
صافي ربح قسم العيادات الخارجية			xx

مستشفى ....

قائمة إيرادات و مصروفات قسم الصيدلية

عن الفترة المحاسبية المنتهية في ....

البيان			
إجمالي الإيرادات		xx	
ناقصا : المسموحات و الخصومات		(xx)	
صافي الإيرادات			xx
المصروفات			
المرتبات و الأجور	xx		
تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزايا عينية)	xx		
مجموع المرتبات و الأجور و ملحقاتها		xx	
مصروفات أخرى :			
تكلفة مستلزمات طبية و أدوية	xx		
أدوات كتابية و مطبوعات	xx		
مصروفات أخرى متنوعة	xx		
مجموع المصروفات الأخرى		xx	
مجموع المصروفات			(xx)
صافي ربح قسم الصيدلية			xx

مستشفى ....

قائمة الدخل حسب الأقسام

عن الفترة المحاسبية المنتهية في...............

بيان	صافي الإيرادات	صافي تكلفة المبيعات	مرتبات و أجور	مصروفات أخرى	مجموع المصروفات	الدخل ربح أو خسارة)
الأقسام التشغيلية						
قسم الإقامة	xx	xx	xx	xx	xx	xx
قسم العيادات الخارجية	xx	xx	xx	xx	xx	xx
قسم التغذية و الكافتيريا	xx	xx	xx	xx	xx	xx
قسم الصيدلية	xx	xx	xx	xx	xx	xx
إيرادات متنوعة أخرى	xx	—	—	—	—	xx
إجمالي ربح أو خسارة التشغيل						xx

مستشفى ....

قائمة الدخل

عن الفترة المحاسبية المنتهية في ....

البيان		
الإيرادات :		
إيرادات قسم الإقامة	xx	
إيرادات قسم العيادات الخارجية	xx	
إيرادات قسم التغذية و الكافيتريا	xx	
إيرادات الصيدلية	xx	
إيرادات أقسام تشغيلية أخرى	xx	
إيرادات أخرى متنوعة	xx	
إجمالي الإيرادات		xx
تكاليف التشغيل :		
تكاليف قسم الإقامة	xx	
تكاليف قسم العيادات الخارجية	xx	
تكاليف قسم التغذية و الكافيتريا	xx	
تكاليف الصيدلية	xx	
تكاليف أقسام تشغيلية أخرى	xx	
تكاليف أخرى متنوعة	xx	
إجمالي تكاليف التشغيل		(xx)
الربح الناتج عن التشغيل		xx
مصروفات غير مباشرة :		
مصروفات إدارية و عمومية	xx	
مهمات تسويقية	xx	
مصروفات الصيانة	xx	
مصروفات الطاقة	xx	
مصروفات معالجة البيانات	xx	
إجمالي المصروفات غير المباشرة		(xx)
صافي الربح قبل الضرائب		xx
ضرائب الدخل		(xx)
صافي الربح بعد الضرائب		xx

ثانيا : قائمة المركز المالي "الميزانية العمومية" : *

هى عبارة عن قائمة توضح المركز المالي للمستشفى في لحظة إعدادها و لا تختلف قائمة المركز المالي "الميزانية" في المستشفيات بدرجة جوهرية عن تلك التى تعد للمنشآت التجارية إلا في بعض الاختلافات الطفيفة التى تعكس طبيعة أصول المستشفى .

فالأصول الثابتة بالمنشآت الطبية يمكن تقسيمها إلى مجموعتين أساسين هما :

أ- **الأصول الثابتة "التقليدية"** و هى تشمل : الأراضي و المباني و الأثاث و السيارات و الآلات و المعدات و العدد و الأدوات .

ب- **الأصول الثابتة "العلاجية"** و هى تشمل : معدات و مستلزمات طبية و أجهزة الأشعة و مستلزمات الاقامة ... الخ .

و تبدو أهمية التفرقة بينهما إلى الاختلاف في طريقة حساب الاستهلاكات لكل منهما و في النهاية تظل هذه المفردات تمثل الأصول الثابتة للمستشفى ، و ما عدا ذلك لا تختلف الميزانية العمومية للمستشفيات في تبويبها أو طريقة العرض لعناصر مفرداتها عما هو متبع في المشروعات الأخرى .

---

* النظام المحاسبى في المنشآت الخدمية / المستشفيات – د/ هاشم أحمد عطية

و يوضح النموذج التالي قائمة المركز المالي "الميزانية العمومية" لأحدى المستشفيات :

مستشفى ....

قائمة المركز المالي

في .. / .. / ....

الأصول				الخصوم وحقوق الملكية		
أصـــول متداولة				**خصوم متداولة (قصيرة الأجل)**		
نقدية بالخزينة		xx		أوراق دفع	xx	
نقدية بالبنك		xx		دائنون (موردون)	xx	
استثمارات نقدية مؤقتة		xx		بنك سحب على المكشوف	xx	
حسابات جاري للمرضى	x			مصروفات مستحقة	xx	
(–) مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	x			إيرادات مقدمة	xx	
				مجموع الخصوم المتداولة		xx
		xx		**خصوم ثابتة (طويلة الأجل)**		
مخزون (مؤن–مشروبات–عام)		xx		قروض طويلة الاجل	xx	
مصروفات مدفوعة مقدما		xx		سندات	xx	
إيرادات مستحقة		xx		مجموع الخصوم الثابتة		xx
مجموع الأصول المتداولة			xx	**حقوق الملكية**		
أصـــول ثـابـتـة				رأس المال	xx	
أصول ثابتة فندقية				أرباح متحجزة	xx	
				احتياطيات	xx	
معدات طبية	x			مجموع حقوق الملكية		xx
مستلزمات أشعة	x					
أغطية و مفروشات	x					
ديكورات و زخرفة	x					
		xx				
أصول ثابتة تقليدية						
أثاثات	x					
سيارات	x					
آلات و معدات	x					
مباني	x					
أراضي	x					
		xx				
ناقصا : مجمع الإهلاك		(xx)				
مجموع الأصول الثابتة			xx			
مجموع الأصول			xx	**مجموع الخصوم و حقوق الملكية**		xx

ثالثا : قائمة مصادر و استخدامات الأموال :

اذا أرادت إدارة المستشفى معرفة و قياس تدفق الأموال أى الموارد و استخداماتها و معرفة التغيرات الديناميكية في أى أصل ثابت أو متغير أو في حقوق أصحاب رأس المال أو معرفة حجم التغيرات النقدية أو في المخزون من الأدوية بالصيدلية فهى مطالبة بإعداد قائمة مصادر و استخدامات الأموال .

و تعتبر هذه القائمة أكثر تفصيلا من قائمة المركز المالي "الميزانية" فمصادر الأموال تشمل نقص في الأصول بالتحويل إلى النقدية أو زيادة في الخصوم بالاقتراض أو زيادة في رأس المال المستثمر أما بالنسبة لاستخدامات الأموال فهى تمثل زيادة في الأصول كشراء جهاز رسم قلب أو جهاز تخدير ، أو إنقاص الخصوم بسداد بعض القروض المستحقة أو نتيجة خسائر هبوط الطلب على الخدمات الطبية و من ثم من إجمالي إيرادات المستشفى .

الفصل الثانى : التنظيم المحاسبى التكاليفى



التنظيم المحاسبى التكاليفى

يمثل نظام التكاليف ركنا أساسيا في نظام المعلومات للنشاط الطبى ، حيث يعتبر الوسيلة الأساسية لتوفير المعلومات المدعمة لعملية إتخاذ القرارات و ذلك من خلال توفير المعلومات التكاليفية عن عناصر المصروفات في المستشفى و عرض بدائل النماذج و الأساليب المساعدة في اتخاذ القرارات .

و نظرا لاختلاف طبيعة نظام التكاليف في نشاط المستشفيات عنه في الأنشطة الأخرى ، فإن الأمر يستلزم التعرض لاعتبارات تصميم نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الطبية لاستخلاص الأسس التى يتطلبها توفير المعلومات التكاليفية و إعداد التقارير اللازمة عن النشاط الطبى .

يهدف نظام محاسبة التكاليف إلى :

١- أحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج و على استخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الاشراف و المسئولية .

٢- توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام ، و الإنتاج غير التام و الأعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية و ذلك لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال و القوائم المالية و الحسابات الاقتصادية القومية و كذا توفير البيانات المحاسبية بالصورة التى تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز المسئولية و مراكز التكلفة .

٣- المساعدة على رسم السياسات و إتخاذ القرارات على مختلف المستويات من مستوى الوحدة الاقتصادية إلى المستوى القومي .

المبحث الأول : مقومات نظام محاسبة التكاليف

تتمثل مقومات نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الطبية فيما يلي :

(١) تحديد مراكز التكلفة و وضع دليل خاص بها :

يقصد بدليل مراكز التكلفة في نشاط المنشآت الطبية ، المراكز التى يتم فيها تنفيذ عمليات متجانسة كالاقامة أو العيادات الخارجية أو التغذية أو الصيدلية،... الخ و يكون إطار المسئولية عنها محددا واضح المعالم و يشرف عليها موظف مسئول .

و ترجع **أهمية تحديد مراكز التكلفة في النشاط الطبي** إلى ما يلى :

أ- اتخاذها كأساس لربط التكاليف ، حيث أن مراكز التكلفة في نشاط المستشفيات تمثل مراكز نشاط مميزة ، مما يساعد على التعرف على احتياجاتها من التكاليف و مبالغ و أنواع البنود بصفة محددة و بالتالي تحقيق عدالة التحميل .

ب- تحقيق رقابة فعالة على عناصر التكلفة ، حيث أن تحديد مجال صغير نسبيا لكل مسئول يمكن من تشديد رقابته على عناصر تكاليفه و ذلك بمقابلة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتلك المراكز حيث يتمثل الإنتاج فيما تقدمه هذه المراكز من خدمات ، أما استخدام الموارد المتاحة لهذه المراكز فيقاس بتكلفة هذه الخدمات ، مما يؤدى إلى رفع مستوى الكفاية و تحقيق رقابته على عناصر التكلفة .

جـ- إمكانية تحديد نتيجة مزاولة النشاط في كل مركز تكلفة على حدة و مدى كفاءة تلك المراكز في مزاولة نشاطها بأقل تكلفة ممكنة ، مما يساعد على تركيز الجهود في العمليات المربحة و دراسة العمليات المكلفة و اتخاذ القرارات المناسبة لها .

و تنقسم **مراكز التكاليف في النشاط الطبي** إلـــى :

أ- مراكز تكاليف رئيسية : و تتضمن الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية في المستشفيات و التى لها إتصال مباشر بالمرضى و غيرهم من العملاء و منها قسم الاقامة و قسم العيادات الخارجية و قسم التغذية و قسم الصيدلية ... الخ .

ب- مراكز تكاليف مساعدة : و تتضمن الأقسام التشغيلية الفنية المساعدة في المستشفيات و التى ليس لها اتصال مباشر بالمرضى و لكنها تعمل على معاونة الأقسام المساعدة في القيام بالأنشطة العلاجية و منها قسم التعقيم و قسم المغسلة ... الخ .

جـ- مراكز تكاليف عامة : و تتضمن الأقسام الإدارية المعاونة للأقسام التشغيلية في المستشفى و منها قسم الحسابات العامة و قسم شئون العاملين و قسم العلاقات العامة .. الخ .

د- مراكز تكاليف حكمية : و تنشأ بقصد حصر عناصر التكاليف قليلة الأهمية أو غير المنتظمة و التى لا يمكن نسبتها إلى مركز تكاليف معين و خلق هذه المراكز الحكمية يقى المستشفى مشقة توزيع كل مصروف منها على حدة على مراكز نشاط المستشفيات و يكتفي أن يتم توزيع مجموعها على هذه المراكز .

(٢) تحديد وحدات التكلفة و وضع دليل خاص بها :

تهدف الوحدات الاقتصادية إلى إنتاج السلع و تقديم الخدمات باعتبار أن النشاط الاقتصادي ككل يوجه لخلق منافع للسلع و الخدمات الاقتصادية و تعتبر وحدة التكلفة هى القياس الذى يتم على أساسه قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات المختلفة .

فوحدة التكلفة هى الوحدة التى يتم على أساسها تجميع التكاليف تمهيدا لقياس تكلفة إنتاج سلع أو خدمات معينة ، فالتكاليف لا تحدد إلا اذا كان هناك الشيء الذى تحدد تكاليفه و هذا الشيء هو وحدة التكلفة .

و يلزم توافر **الشـــروط التالية** عند تحديد وحدات التكلفة :

أ- الارتباط بتكاليف النشاط ، بمعنى توافر علاقة السبب و النتيجة بين التكلفة و النشاط الذى يتسبب في حدوث التكلفة و بصورة تجزم بأن أهم العوامل التى تؤثر في مقدار هذه التكاليف هو التقلبات أو التغيرات في حجم النشاط على أساس المقياس المختار و تتمثل المقاييس العامة في ساعات العمل الإنساني أو ساعات العمل الآلي أو عدد المرضى أو العملاء ... الخ .

ب- الارتباط بحجم النشاط : بمعنى أن تظهر التغيرات التى تحدث في حجم مخرجات النشاط فقط ، فالأجور لا تعتبر وحدة تكلفة لأنها ترتبط بعوامل أخرى غير حجم النشاط ، كالتغير في معدلات الأجور .

ج- أن تكـون قابلـة للقـياس الكمـى : بمعـنى أن تكـون قابلـة للقـياس باسـتخدام وحدات القياس الكمـية (كسـاعات دوران الآلـة) للتعـبير عـن وحـدة النشـاط و لـيس في صـورة وصـفية لامكان فرض الرقابة عليها .

د- أن تكـون سـهلة و واضحة المعـالم : بمعـنى أن تكـون قابلـة للفهـم بطـريقة سـهلة كمـا يجب إلا يترتـب عـلى اسـتخدامها أى أعـباء أو نفقـات إضـافية للوحـدة و أن يسـهل الصـاق عناصر التكالـيف بهـا ، و كمـا يجـب أن تكـون وحدات التكلفة واضحة المعالم معبرا عنها بوحدات لها معنى بالنسبة لمستخدميها .

هـ- أن تكـون متجانسـة : بمعـنى تجانس وحدات القياس داخل مركز النشاط الواحد حتى يمكن الوصـول إلى تكلفـة وحدة لها مغزى حيث أن ربط المدخلات و المخرجات يعتمد بدرجة كبيرة على تجانـــس هذه الوحدات .

و في نشاط المستشفيات تتمثل **أنشطة المستشفى** فيما يلى :

أنشطة فنية رئيسـية – أنشطة فنية مساعدة – أنشطة إدارية معاونة .

و تقتضـي عملـية تحلـيل التكالـيف ، ضـرورة تقسيم الوظائف الرئيسية للمستشفى إلى وظائف فرعـية كـأن يـبوب قسم العـيادات الخارجـية إلى نشـاط كشـف و متابعة و نشاط معامل و تحاليل و نشـاط أشـعة ... الخ و هكـذا بالنسـبة لـباقي الوظـائف العلاجـية و تنسـب وحـدات الـتكلفة لكل وظيفة من هذه الوظائف الفرعية بحسب نوع الخدمة ذاتها .

(٣) تحديد عناصر التكاليف و وضع دليل لحسابات التكاليف :

عناصر التكلفة هى تحمل عناصر نفقات معينة ذات قيمة مالية فالتكاليف هى تضحية اختيارية مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية تبذل في سبيل الحصول على منفعة .

و بالتالي فأنه **يشترط في العنصر لكى يكون تكلفة** أمران هامان :

أ- واقعية الاستفادة ، أى الاستخـدام الفعلي في إنتاج السلع أو تقديم الخدمـــات .

ب- معـيارية الاسـتخدام ، أى أن الكمية المستخدمة من العنصر تكون محددة طبقا للمقررات المعتمدة و المواصفات المحددة .

و يساعد وضع دليل لعناصر التكلفة على تحقيق الأغراض الآتية :

أ- توفير الوقت و الجهد في الترحيل و الترصيد و القيد بالمستندات .

ب- سرعة التعرف على الحسابات خاصة لأغراض الإثبات و المراجعة و كذا إمكانية تبويب العمليات و الأنشطة تأسيسا على ترميز الحسابات الدالة عليها .

ج- سهولة إدخال نظم الحسابات الإلكترونية في المنشأة .

(٤) تحديد طريقة القياس و أساس التحميل :

تتمثل طرق قياس التكاليف في طريقتى المراحل و تكاليف الأوامر :

أ- طريقة تكاليف المراحل : تتبع طريقة تكاليف المراحل في الوحدات التى يتم الإنتاج فيها على مراحل متسلسلة و متتابعة ، على أن يتم الإنتاج بها جميعا حتى يخرج من المرحلة الأخيرة في شكله التام النهائي المعد للبيع ، كما تعتبر طريقة تكاليف المراحل ملائمة لقياس التكلفة في أنشطة الخدمات التى تقدم عدد محدود من الخدمات ، يؤدى كل منها في مركز مستقل ، حيث يمكن حصر التكاليف المختصة في مراكز إنتاج الخدمات الأصلية بالإضافة إلى نصيبها من تكاليف المراكز المعاونة الأخرى ، و بقسمة هذه التكاليف على مجموع وحدات الخدمة يمكن الحصول على متوسط تكلفة وحدة الخدمة المؤداه في كل مركز من مراكز النشاط الخدمى .

و تتميز طريقة تكاليف المراحل بالبساطة و السهولة من الناحية العملية بشرط أن يكون هنالك تجانس في مخرجات كل مركز من المراكز .

ب- طريقة تكاليف الأوامر : تتبع تكاليف الأوامر في الوحدات المتعددة المنتجات غير النمطية و التى تعتمد إلى حد كبير على طلبات العملاء في تحديد مواصفاتها ، و غالبا ما تكون العملية الإنتاجية غير مستمرة بصفة منتظمة ، و يتم قياس تكلفة كل أمر عن طريق تخفيض عناصر التكاليف على الأوامر المنتجة .

(٥) تحديد فترة التكاليف :

فترة التكاليف هى الفترة الزمنية المتخذة كأساس لتجميع و حصر عناصر التكاليف لإعداد حسابات و قوائم التكاليف و نتائج الأعمال و قد تكون هذه الفترة شهرية أو ربع سنوية أو سنوية

و ترتبط بطول دورة الإنتاج أو الخدمات ، و يرتبط تحديد فترة التكاليف بعدة عوامل من بينها إحتياجات إدارة المنشأة من البيانات اللازمة للرقابة و المتابعة و اتخاذ القرارات و طبيعة العمليات الإنتاجية أو الخدمية .

و القاعدة العامة في تحديد فترة التكاليف هى أنه كلما قصرت تلك الفترة كلما أرتفعت أهمية البيانات لادارة المنشأة ، حيث تمكنها من متابعة التنفيذ و اكتشاف الانحرافات أولا بأول و قبل تراكمها و تحليل مسبباتها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتلافيها مستقبلا .

أهداف محاسبة التكاليف :

تهدف محاسبة التكاليف عند استخدامها في المنشأة الطبية إلى تحقيق العديد من الأهداف نوجزها فيما يلى :

أ- تحديد تكلفة النشاط الطبى : و ذلك من خلال تحديد تكلفة الأقسام المختلفة و تحديد تكلفة الأنشطة و الخدمات التى تؤديها المستشفى .

ب- الرقابة و ضبط عناصر التكاليف : و ذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية لتكلفة النشاط الطبى بالأرقام المخططة لها .

جـ- ترشيد القرارات الإدارية : و ذلك بتوفير البيانات و المعلومات اللازمة و التى تحتاجها إدارة المنشأة للقيام بوظائف التخطيط و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات .

خصائص النشاط الطبى :

هنالك مجموعة من الخصائص المميزة للنشاط الطبى و التى تترك أثارها على تكاليف المستشفى فتجعل لها خصائص مميزة ، و من أهم هذه الخصائص ما يلى :

أ- معظم تكاليف النشاط الطبى من التكاليف الثابتة ، فقيمة التكاليف الثابتة في المستشفيات مرتفعة نسبيا كالمرتبات و الأجور و التجهيزات و المباني .

ب- تغير حجم نشاط المستشفيات ، نظرا لموسمية النشاط الطبى ، فهناك تقلب في حجم العمليات و حجم النشاط سواء على مدار أيام الشهر أو على مدار فترة المحاسبة .

حـ- القدرة على التنبؤ ، فإمكانية التنبؤ بالتكاليف سهلة نسبيا في النشاط الطبى ، فالمستشفى يمكن التنبؤ مستقبلا بفترات ارتفاع مستوى النشاط ، حيث أن النشاط يرتبط عادة بمواسم معينة و أسباب معينة كبدايات فصول السنة كالصيف و الشتاء و انتشار الأمراض المعدية و موسم الإجازات .

المبحث الثاني : الإطار العام لمحاسبة التكاليف

القواعد التى تشكل الإطار العام لمحاسبة التكاليف :

تتمثل القواعد و المبادئ التى تشكل الإطار العام لمحاسبة التكاليف في نشاط المنشأة الطبية فيما يلى :

١- الاستحواذ على عناصر التكاليف : تتمثل تكلفة الاستحواذ على عناصر التكاليف في جميع المبالغ و المطالبات النقدية أو ما يعادلها للحصول على خدمة أو منفعة معينة للنشاط الطبى .

٢- استخدام عناصر التكاليف : يتم استخدام عناصر التكاليف خلال فترة معينة ، فمقابلة أحد المرضى لموظف الاستقبال لبحث طلب حجز خدمة علاجية يستغرق فترة زمنية معينة ، فتحسب تكلفة المرتبات و الأجور لها من خلال مرتب هذا الموظف عن الشهر بالقسمة على عدد ساعات عمله خلال الشهر .

٣- تحميل عناصر التكاليف على الخدمة العلاجية المؤداة : لتحديد التكلفة التى يستلزمها تقديم كل خدمة علاجية بدرجة عالية من الدقة يلزم تحميل عناصر التكاليف العلاجية على الخدمة العلاجية المؤداة .

و في النشاط الطبى يتم **تحديد تكلفة الوحدة من الخدمة الطبية** على النحو التالي :

أ- حصر و تحديد نصيب كل مركز من مراكز التكاليف المختلفة من العناصر المباشرة .

ب- حصر و تحديد نصيب كل مركز من مراكز التكاليف المختلفة من العناصر غير المباشرة .

ج- توزيع تكاليف مراكز التكاليف الحكمية أو الافتراضية على المراكز العامة و المساعدة و الرئيسية

د- توزيع تكاليف المراكز العامة على المراكز المساعدة و الرئيسية .

هـ- تحديد تكلفة الوحدة من الخدمة العلاجية في الأقسام الفنية الرئيسية أو الأقسام الفنية المساعدة

قوائم التكاليف في المنشآت الطبية : *

يخضع إعداد قوائم التكاليف و نتائج الأعمال في النشاط الطبى لمتطلبات نظرية التكاليف المتغيرة ، حيث يتم تسجيل و تبويب عناصر التكاليف و تحليلها على أساس دوران العلاقة بين كل عنصر من عناصر التكلفة و بين التغيرات في مستويات الخدمة في المستشفى .

---

* نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية "المستشفيات" — د/ هاشم أحمد عطية

و يمكن إعداد قائمة تكاليف و قائمة نتائج أعمال لكل قسم من الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية و المساعدة في المستشفيات ، و ذلك لتحديد تكلفة الخدمة العلاجية في الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية ، كما يلزم الأمر إعداد قائمة للتكاليف و قائمة لنتائج الأعمال على مستوى المستشفى ككل .

و يتم حصر و تحديد نصيب كل مركز من مراكز التكاليف المختلفة من عناصر التكاليف المباشرة و غير المباشرة و توزيع تكاليف مراكز التكاليف الحكمية ثم توزيع تكاليف المراكز العامة على المراكز الفنية الرئيسية و المساعدة قبل إعداد قوائم التكاليف و نتائج الأعمال لهذه المراكز .

أولا : قائمة التكاليف و نتائج الأعمال لقسم الاقامة :

تتمثل عناصر التكاليف بقسم الاقامة فيما يلى :

أ- عناصر تكاليف مباشرة و تتضمن :

١- تكلفة مواد مباشرة ، و تتمثل في تكلفة أو إيجار البياضات التى تتضمن المناشف و ماشيات الحمامات الموضوعة بغرف المرضى ، و تكلفة مواد التشغيل و النظافة اللازمة للحفاظ على غرف المرضى و الطرقات و أيضا تكلفة مهمات غرف المرضى مثل تزويد الغرف ببعض الزهور و خلافه ، كما تتضمن ملابس العاملين بقسم الاقامة مثل الزى الذى يرتديه العاملين .

٢- تكلفة أجور مباشرة ، و تتمثل في إجمالى تكلفة الأجور و المرتبات لموظف قسم الاقامة و تكلفة الوجبات الغذائية و الخدمات المقدمة لموظفى قسم الاقامة "المزايا العينية" و التأمينات الاجتماعية و خلافه .

٣- المصروفات المباشرة ، و تتمثل في أتعاب الأطباء و المستحقة للأخصائيين منهم عن الخدمات المؤداه للمرضى بقسم الاقامة و تكلفة نقل المرضى من و إلى المستشفى و تكلفة الغسيل و التنظيف الجاف للبياضات و غيرها و تكلفة الأدوات الكتابية و المطبوعات المستخدمة بواسطة قسم الاقامة و تكلفة خدمة الحجز و نظام الحجز الإدارى متضمنا مصروفات الهاتف و البرقيات التى تخص قسم الاقامة و تكلفة أى بند آخر يخص قسم الاقامة .

ب- عناصر تكاليف غير مباشرة و تتضمن :

تتمثل في نصيب قسم الاقامة من التكاليف غير المباشرة و التى تتمثل فيما يلى :

١- التكاليف الصناعية غير المباشرة : كتكاليف الصيانة و الإصلاح و تكاليف الطاقة و القوى المحركة مع تحليلها إلى تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة و تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة .

٢- التكاليف التسويقية غير المباشرة : كتكاليف نشاط التسويق مثل استقبال بعض المسئولين لتعريفهم بالمستشفى و تكاليف نشاط الحجز و التدريب و تكاليف نشاط الإعلان و التسويق مثل الاعلانات خارج المستشفى ، مع تحليلها إلى تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة و تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة .

٣- التكاليف الإدارية و التمويلية : كالمرتبات و الأجور و مزايا العاملين الإداريين و التبرعات و الاشتراكات في الهيئات و المجلات و النقل و السفر و الضيافة و أى مصروفات إدارية و عمومية أخرى و تعتبر جميع التكاليف الإدارية و التمويلية تكاليف ثابتة

و النماذج التالية توضح قائمة تكاليف و نتائج الأعمال لقسم الاقامة :

أ- قائمة تكاليف قسم الإقامة :

البيان		
تكلفة مواد مباشرة	xx	
تكلفة أجور مباشرة	xx	
مصروفات مباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

ب- قائمة نتائج الأعمال لقسم الاقامة :

	xx	إيراد قسم الإقامة
	(xx)	(-) المسموحات و الخصومات
xx		**صافى إيراد الإقامة**
(xx)		التكلفة المتغيرة للمبيعات
xx		**الربح الحدى للاقامة**
		التكاليف الثابتة
	xx	تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة
	xx	تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة
	xx	تكاليف إدارية و تمويلية
(xx)		
xx		**صافى ربح الاقامة**

ثانيا : قائمة التكاليف و نتائج الأعمال لقسم التغذية و الكافتريا :

و تتمثل عناصر التكاليف لقسم التغذية و الكافيتريا فيما يلى :

أ- عناصر التكاليف المباشرة و تتضمن :

١- تكلفة المواد المباشرة ، و تتمثل في تكلفة الطعام المستهلك بواسطة المرضى و تكلفة المشروبات المقدمة للمرضى ... الخ .

٢- تكلفة الأجور المباشرة ، و تتمثل في إجمالى تكلفة الأجور و المرتبات و المزايا العينية و التأمينات الاجتماعية الخاصة بموظفى قسم التغذية و الكافيتريا .

٣- المصروفات المباشرة و تتمثل في تكلفة ما يستخدم في قسمى التغذية و الكافيتريا من مهمات و أقساط إهلاكها إلى غير ذلك من المصروفات المتنوعة التى تخص هذا القسم .

ب- عناصر التكاليف غير المباشرة : و تتمثل في التكاليف الصناعية غير المباشرة و التكاليف التسويقية غير المباشرة و التكاليف الإدارية و التمويلية .

و النماذج التالية توضح قائمة تكاليف و نتائج الأعمال لقسم التغذية و الكافيتريا :

أ- قائمة التكاليف لقسم التغذية و الكافيتريا :

تكلفة مواد مباشرة	xx	
تكلفة أجور مباشرة	xx	
مصروفات مباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

ب- قائمة نتائج الأعمال لقسم التغذية و الكافيتريا :

إيراد تقديم الطعام	xx	
إيراد تقديم المشروبات	xx	
(-) المسموحات و الخصومات	(xx)	
صافي إيراد قسم التغذية و الكافيتريا		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح الحدي لقسم التغذية و الكافيتريا		xx
التكاليف الثابتة:		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف إدارية و تمويلية	xx	
		(xx)
صافي ربح التغذية و الكافيتريا		xx

ثالثا : قائمة التكاليف و نتائج الأعمال لقسم العيادات الخارجية :

و تتمثل عناصر التكاليف لقسم العيادات الخارجية فيما يلى :

أ- عناصر التكاليف المباشرة و تتضمن :

١- تكلفة المواد المباشرة ، و تتمثل في : مستلزمات الكشف و متابعة المرضى بالعيادات الخارجية و كذلك تكلفة مستلزمات الأشعة و التحليل و ذلك بالنسبة لما يخص المرضى فقط أما مستلزمات الخدمات التى تخص الإدارة فتقيد كتكاليف إدارية و تمويلية .

٢- تكلفة الأجور المباشرة ، و تتمثل في : الأجور و المرتبات و المزايا العينية و التأمينات الاجتماعية التى تخص العاملين بقسم العيادات الخارجية .

٣- المصروفات المباشرة ، و تتمثل في : الأدوات الكتابية و المطبوعات المستخدمة في قسم العيادات الخارجية و كذا أى مصروفات مباشرة أخرى .

ب- عناصر التكاليف غير المباشرة ، و تتمثل في التكاليف الصناعية غير المباشرة و التكاليف التسويقية غير المباشرة و التكاليف الإدارية و التمويلية .

و النماذج التالية توضح قائمة تكاليف و نتائج الأعمال لقسم العيادات الخارجية .

أ- قائمة التكاليف لقسم العيادات الخارجية :

البيان		
تكلفة مواد مباشرة	xx	
تكلفة أجور مباشرة	xx	
مصروفات مباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة		xx
تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

ب- قائمة نتائج الأعمال لقسم العيادات الخارجية :

البيان		
إيـــــــراد العيادات الخارجية	xx	
إيــــراد أشـــعــــــة و تحاليل	xx	
(-) خــصم و مسمــــوحـــات	(xx)	
صافى إيراد قسم العيادات الخارجية		xx
الـــتكلـــــفة الـــمتـــغيرة للمـــبيعات		(xx)
الربح الحدى للعــــيادات الخارجيــة		xx
الـــتـــكـــاليـــف الـــثـــابتة:		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابـتة	xx	
تكاليــــف تسويقــية غير مباشرة	xx	
تكـــالـــيف إداريـــة و تمويـــلية	xx	
		(xx)
صافــى ربــح العيادات الخارجــية		xx

رابعا : قائمة التكاليف و نتائج الأعمال بقسم الصيدلية :

و تتمثل عناصر التكاليف لقسم الصيدلية فيما يلى :

أ- عناصر التكاليف المباشرة و تتضمن :

١- تكلفـة المـواد المباشـرة : و تتمـثل في تكلفـة الأدويـة أى تكلفـة مهمات الصيدلية المنصرفة بهـذا القسـم مثل المحاليل و الكيماويات المستخدمة في التركيبات الدوائية و ذلك بالنسبة لما يخص المرضى فقط.

٢- تكلفـة الأجـور المباشـرة : و تتمـثل في الأجـور و المرتـبات و المـزايا العينـية و التأميـنات الاجتماعية التى تخص العاملين بقسم الصيدلية .

٣- المصـروفات المباشـرة : و تتمـثل في مهمـات و مسـتلزمات الصـيدلية و ملابـس العـاملين و كذلك أى مصروفات مباشرة أخرى .

ب- عناصر تكاليف غير مباشرة : و تتمثل في التكاليف الصناعية غير المباشرة و التكاليف التسويقية غير المباشرة و التكاليف الإدارية و التمويلية .

و النماذج الآتية توضح قائمة التكاليف و نتائج الأعمال لقسم الصيدلية :

أ- قائمة التكاليف لقسم الصيدلية :

	xx	تكلفة مواد مباشرة
	xx	تكلفة أجور مباشرة
	xx	مصروفات مباشرة
xx		**التكاليف المباشرة**
xx		تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
xx		**تكلفة إنتاج الخدمة المتغيرة**
xx		تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة
xx		**التكلفة المتغيرة للمبيعات**

ب- قائمة نتائج الأعمال لقسم الصيدلية :

	xx	إيراد مبيعات أدوية للمرضى
	(xx)	(-) خصم و مسموحات
xx		**صافي إيراد الصيدلية**
(xx)		التكلفة المتغيرة للمبيعات
xx		**الربح الحدي للصيدلية**
		التكاليف الثابتة:
	xx	تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة
	xx	تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة
	xx	تكاليف إدارية و تمويلية
(xx)		
xx		**صافي ربح الصيدلية**

و بالمثل يمكن إعداد قائمة تكاليف و قائمة نتائج أعمال لكل قسم من الأقسام التشغيلية الفنية المساعدة في نشاط المستشفيات ، كما يمكن إعداد قائمة تكاليف و قائمة نتائج على مستوى المستشفى ككل و ذلك على النحو التالي :-

أ- قائمة التكاليف لمستشفى ....

عن الفترة المحاسبية المنتهية في .. / .. / ....

تكلفة مواد مباشرة	xx	
تكلفة أجور مباشرة	xx	
مصروفات مباشرة	xx	
التكاليف المباشرة		xx
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		xx
تكلفة إنتاج المستشفى المتغيرة		xx
تكاليف تسويقية غير مباشرة متغيرة		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		xx

ب- قائمة نتائج الأعمال لمستشفى ....

عن الفترة المحاسبية المنتهية في .. / .. / ....

الإيرادات :		
إيرادات الإقامة	xx	
إيرادات العيادات الخارجية	xx	
إيرادات الخدمات العلاجية الأخرى	xx	
(-) المسموحات و الخصومات	(xx)	
صافي الإيراد للمستشفى		xx
التكلفة المتغيرة للمبيعات		(xx)
الربح الحدي للمستشفى		xx
التكاليف الثابتة:		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة	xx	
تكاليف إدارية و تمويلية	xx	
إجمالي التكاليف الثابتة		(xx)
صافي ربح المستشفى		xx

المبحث الثالث : مشاكل قياس التكاليف

في مجال قياس التكلفة بالمستشفيات قد تظهر مجموعة من المشاكل تحتاج فى حلها إلى الأساليب العلمية لكى تحقق نتائج القياس الأهداف المرجو منها ، و فيما يلى نوضح **أهم هذه المشاكل :**

أولا : التوحيد : هنالك اتجاه متزايد نحو توحيد النظم المحاسبية في القطاع الطبى رغم إختلاف أشكالها ، و تهدف التكاليف الموحدة إلى الاتفاق بين المشروعات التى تعمل في صناعة واحدة على مجموعة الأسس و القواعد و الإجراءات التى تلزم كل منها بتطبيقها في مجال حسابات التكاليف ، حتى يمكن الحصول على بيانات موحدة تصلح لإجراء المقارنات السليمة لتكاليف المنتج فيما بين المشروعات المختلفة ذات النشاط النوعى الواحد .

و تزيد الرغبة في توحيد النظام المحاسبى في المستشفيات نتيجة أن الخدمات المتبادلة بين المستشفيات و الهيئات الحكومية تكون على أساس التكلفة و من حق هذه الهيئات أن تكون التكاليف مبنية على أسس قياس واحدة متفق عليها ، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الحكومية عنى تكاليف المستشفيات تهتم بالارتفاع بمستوى الجودة و تخفيض تكاليف هذه الخدمة من جهة أخرى مما أكد على ضرورة توحيد المبادئ و الأسس العلمية للقياس و الرقابة .

و لا شك أن التوحيد هو أحد وسائل الرقابة الحديثة لتخفيض التكاليف مع تحسين جودة الخدمة ، على أن يقتصر التوحيد على إعداد المبادئ العامة لقياس التكاليف بالمستشفيات الحكومية و أخرى لمحاسبة التكاليف للمستشفيات الخاصة .

ثانيا : تزايد تكلفة السرير/يوم : الملاحظ أن تكلفة السرير للمريض في اليوم تتزايد في الفترات المتتالية زيادة كبيرة ، مما يستلزم إتباع أنظمة تكاليف سليمة عن فترات قصيرة و لذلك فان الاعتماد على المعدلات السابقة عند التسعير يكون في غير صالح المنشأة ، كما أن تقدير تكاليف الفترة المقبلة يحوطه كثير من الغموض، و يظهر ذلك واضحا بالنسبة لقياس تكلفة "صور الأشعة" التى تتضاعف سنويا خلال الفترة الأخيرة ، رغم زيادة عدد المترددين مما يؤدى إلى تخفيض

التكاليف الثابتة ، و يمكن مقابلة هذه المشكلة بإعداد قوائم تكاليف عن فترات قصيرة و لتكن شهرية لترشيد الإدارة .

ثالثا : صعوبة توزيع تكاليف التمريض : نظرا لصعوبة توزيع تكاليف التمريض و بعض النفقات الأخرى ، فانه من الأفضل عمل مراكز تكلفة أسمية لكل نفقة ذات قيمة كبيرة و يتم توزيع هذه النفقات على أساس ساعات الخدمة ، و هذا بطبيعة الحال يستلزم حصر ساعات العمل للوظائف الرئيسية في أقسام المستشفى .

رابعا : اختلاف تكلفة الفندقة حسب المستوى : تختلف تكلفة المريض و بالتالي العائد منه من حيث إقامته حسب مستوى الدرجة التى دخلها المريض و يمكن تقسيم هذه المستويات إلى : درجة ممتازة – درجة خاصة – درجة عادية – درجة مرافق .

فإذا لم تتمكن المستشفى من قياس تكلفة كل مستوى على حدة ، فانه يجب تحويل هذه الدرجات إلى مستوى واحد بضرب "سرير/يوم" في رقم مرجح لهذه المستويات حسب دراسة السوق و رغبة الإدارة ، و تتبع بعض المستشفيات طريقة ضرب عدد الأسرة في عدد الأيام من كل درجة في أرقام ٨ ، ٤ ، ٢ ، ١ للمستويات المذكورة على التوالى .

مدى إمكانية وضع نظام تكاليف للمنشأة الطبية :

يمكن وضع نظام محاسبي تكاليفى للمنشأة الطبية على أساس الوظيفة أو على أساس الخدمة الطبية ، حيث يمكن استخدام الأسلوب الأول عندما يمكن تعيين و تحديد الوظائف المطلوبة في فترة ما ، فكل طلب وظيفي يقيد ببطاقة ثم تجمع هذه الوظائف مع عمل ملخص لها و تحمل كل وظيفة بالمواد و العمل المباشر و نصيب العمل من التكاليف غير المباشرة على أساس معدل يحدد سابقا ، أما أسلوب التكاليف الثاني و هو باستخدام أساس الخدمة الطبية ، فيستخدم عندما يكون المريض في العيادة الداخلية و يبقى بها لمدة طويلة و ذلك كما هو الحال في المستشفيات النفسية أو في حالة الأمراض التى تحتاج لمتابعة طويلة بعد العمليات .

و المشكلة الأساسية في نظام التكاليف هو حصر التكاليف الغير مباشرة (الثابتة) و محاولة إيجاد معيار موضوعي لتخصيصها على الإدارات و الأقسام و الأنشطة .. ، فمثلا قد يكون من الأفضل حساب نصيب السرير من التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة و الإيراد الذى يتحقق عن كل سرير أو عن السرير الغير مستغل حتى يكون هنالك مؤشر عن كفاءة الأداء في كل قسم أو خدمة طبية .

و يتطلب إستخدام نظام لمحاسبة التكاليف بالمستشفيات إعداد معايير أداء و تكاليف نمطية و تستخدم التكاليف النمطية في قياس كفاءة الأداء و كذا في التقارير المالية و لخلق الوعى التكاليفى بين العاملين علما بأن الفرق الذى يظهر بين التكاليف النمطية للعمل و المواد و المصروفات و بين التكاليف الفعلية للتشغيل بالمستشفى ، يعكس الانحرافات التى يجب معرفة أسبابها و تلافيها مستقبلا ، و جدير بالذكر أن التكاليف الثابتة هى التى لا تتغير مع تغير حجم الخدمة الطبية المقدمة كالايجار و المرتبات الخاصة بالإدارة العليا و الأجور الثابتة و التأمين ضد الحريق ... الخ أما التكاليف المتغيرة فهى التى تتأثر بتقلبات حجم الخدمة و النشاط الطبى ، أى أن :

تكاليف الخدمات الطبية المقدمة = التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة

و يوجد **ثلاث طرق لتحليل تكاليف المنشأة الطبية هى** : طريقة التكلفة المعاد دفعها من الدولة ، و فيها يتم تحميل تكاليف الاقتسام الغير منتجة و التى لم تحقق أى إيرادات على الادارات التى تحقق إيرادات بالمستشفى ، أما الطريقة الثانية و تسمى طريقة الخطوة التنازلية تتلخص في تحميل جميع الادارات بالتكاليف بغض النظر عما إذا كانت مشتركة في تحقيق إيرادات أم لا ، أما الطريقة الثالثة فتسمى طريقة الدائرة المفرغة و تهدف إلى توزيع التكاليف باستمرار بهدف قياس تكلفة الخدمة الطبية بصفة مستمرة .

خلاصة القول أنه لتحقيق أهداف التخطيط الطبى و لزيادة فاعلية الرقابة على الخدمات الطبية فمن الضروري وجود نظام للتكاليف النمطية الطبية "Standard Health Costs" و ذلك حتى يسترشد بها في تقييم الأداء بالمنشأة الطبية .

الفصل الثالث : الموازنات التقديرية



الموازنة التقديرية *

الموازنة التقديرية هى عبارة عن تخطيط للتدفقات النقدية أو الخدمية بشكل يجعل المنشأة الطبية قادرة على مواجهة التزاماتها دون التأثير على الأداء المخطط ، و بمعنى آخر هى قائمة بتحديد المطلوب إنجازه و الوسيلة لتحقيق ذلك و من ثم فلها القدرة على التنبؤ بالمستقبل ، و تحدد فترة الموازنة التقديرية على أساس المقدرة في التنبؤ و على تكلفة المعلومات المطلوبة لذلك ، و يمكن أن **تتوفر في المنشأة الطبية الموازنات التقديرية** التالية :-

١- الموازنة التقديرية للخدمات الصحية العلاجية و الوقائية .

٢- الموازنة التقديرية للإيرادات الطبية .

٣- الموازنة التقديرية للمخزون من الأدوية و المواد الطبية .

٤- الموازنة التقديرية لمشتريات الأدوية .

٥- الموازنة التقديرية للأصول الثابتة .

٦- الموازنة التقديرية للعمالة .

٧- الموازنة التقديرية لتقديم الخدمات الصحية .

٨- الموازنة التقديرية للمصروفات .

٩- الموازنة التقديرية للنقدية .

١٠-الموازنة التقديرية للمصروفات الرأسمالية .

١١-الموازنة التقديرية للبحوث و الاستشارات و التدريب .

١٢-الموازنة التقديرية العامة .

و من واقع هذه الموازنات يمكن للمنشأة الطبية الحصول على الفرص المتاحة أمامها بقياس الفرق بين رأس المال و مصروفات التمويل حيث يتحدد فائض كل مشروع بديل .

---

* إدارة الأعمال في الأنظمة الصحية و الطبية – د/ فريد النجار

المبحث الأول : العوامل المؤثرة فى إعداد الموازنات التقديرية

تتأثر **الموازنات التقديرية فى المنشآت الطبية** بعدد من العوامل التى ينبغى أخذها فى الاعتبار سواء فى مرحلة تحديد الأهداف أو فى مرحلة التنفيذ و المتابعة أو فى مرحلة تحليل الانحرافات و اتخاذ القرارات .

و تعتبر **عملية إعداد الموازنة التقديرية** لإيرادات المستشفى من خدمات الاقامة و العيادات الخارجية بمثابة الخطوة الأولى فى سلسلة نظام موازنته ، حيث يؤثر حجم الايرادات المقدرة على تنبؤات و تقديرات باقى الموازنات الأخرى و على تحديد تقديرات التكاليف المباشرة و غير المباشرة و على المركز النقدى للمستشفى و على إنفاقه الرأسمالى خلال الفترة المقبلة .

و لما كان تحديد إيرادات المستشفى ، باعتباره العامل المتحكم ، يحتل تلك الأهمية ، لذلك بات من الضرورى أن تدرس إدارة المستشفى كافة العوامل ذات التأثير على ذلك العامل المتحكم .

و من أهم العوامل المؤثرة التى ينبغى دراستها فى هذا المجال ما يلى :

١- الطاقة الايوائية المتاحة للإقامة و الطاقة الاستيعابية للعيادات الخارجية .

٢- العمالة الطبية و رغبات المرضى .

٣- مدى كفاية رأس المال المطلوب لإجراء التوسعات اللازمة و تحسين و تطوير المستوى الحالي للخدمة .

٤- نوعية الإدارة القائمة بالتشغيل .

٥- اشتراكات الجهات الرقابية للدولة من حيث إتباع تعليمات معينة قد تكون ذات تأثيرات سلبية على المرضى .

و خلاصة القول ، أن على إدارة المستشفى أن تحصر و تحدد كل العوامل ذات التأثير المباشر و غير المباشر على حجم إيرادات المستشفى و أن تتخذ التدابير و الخطوات و الإجراءات اللازمة للحد من الآثار السلبية لتلك العوامل على حجم إيرادات المستشفى ، و في نفس الوقت تنمية العوامل الإيجابية لزيادة ربحية المستشفى إلى أقصى حد .

المبحث الثاني : الموازنات التشغيلية في المنشآت الطبية *

يمكن تقسيم الموازنات التشغيلية في المنشآت الطبية إلى ما يلي :-

أولا : موازنـــات الإيـــــرادات و تشمل :

١- موازنة إيـــــرادات الاقـــــامـــــة .

٢- موازنة إيرادات الـــعـــيـــادات الخارجية .

٣- موازنة إيرادات الخدمات العلاجية الأخرى .

ثانيا : موازنات التكاليف المباشرة و تشمل :

١- موازنة التكاليف المـــبـــاشــــرة للاقـــامـــة .

٢- موازنة التكاليف المباشرة للعـــيـــادات الخارجية .

٣- موازنة التكاليف المباشرة للخدمات العلاجية الأخرى .

ثالثا : موازنة التكاليف غير المباشرة و تشمل :

١- موازنة التكاليف الإداريـــة و العمومية .

٢- موازنة تكاليف الوقود و القوى المحركة .

٣- موازنة تكاليف الصيـــانة و الإصلاحات .

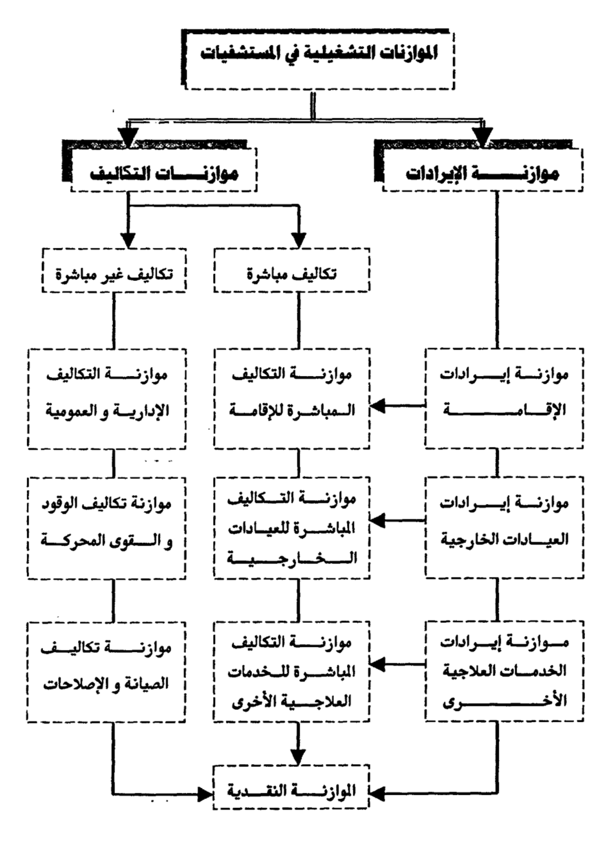
رابعا : الموازنة النقدية :

تظهـــر الموازنـــة حـــركة الـــتدفقات الـــنقدية الداخلـــة و الـــتدفقات الـــنقدية الخارجـــة خلال فترة الموازنـــة .

---

* دراســات في المحاسبة المتخصصة – د/ هاشم أحمـد عطية

و يوضح النموذج التالي نظام الموازنات التشغيلية في المستشفيات و العلاقات التى تربط ذلك النظام ببعضه البعض :



و فيما يلى نتناول بالدراسة **الموازنات التشغيلية في المستشفيات :**

أولا : موازنات الإيرادات :

تتمثل إيرادات المستشفى في ثلاثة أنواع :

أ- إيـــــــرادات الاقـــــــــامـــــة .

ب- إيرادات العيـــادات الـــخـــارجية .

حـ- إيرادات الخدمات العلاجية الأخرى .

و يلاحظ تأثر كل من موازنة إيرادات العيادات الخارجية و موازنة إيرادات الخدمات العلاجية الأخرى إلى حد كبير في ضوء الأرقام الواردة بموازنة الاقامة إذ أنه على ضوء عدد المرضى المتوقع يتحدد رقم إيرادات خدمات العيادات الخارجية و رقم الإيرادات من الخدمات العلاجية الأخـــرى لهؤلاء الـــمرضى .

و يلزم أخذ عدد من الأمور في الاعتبار عند وضع تقديرات هذه الموازنة من أهمها :

١- أرقام أداء الفترات المحاسبية السابقة و ما تكشف عنه هذه الأرقام من إتجاهات متوقعة في المستقبل.

٢- الاتجاهات الحالية حيث يؤخذ في الاعتبار أعداد الحجوزات السابقة لفترة الموازنة الحالية بالنسبة للاقامة و الارتباطات بالعمليات و الفحوصات الطبية التى تم التعاقد عليها .

٣- الاحداث العامة المتوقعة خلال فترة الموازنة مثل : انتشار الامراض المعدية أو بدء حملات توعية للوقاية من أمراض متوقعة ، و ما إلى ذلك من أحداث لها تأثير مباشر على الاقامة بالمستشفى و كذا التغيرات المتوقعة في أساليب الدعاية و الإعلان عن نشاط المستشفى و خدماته و حجم التغيرات المتوقعة نتيجة لذلك .

٤- الـتغيرات المتوقعة في المجـال التنافسـي عـلى المستوى الإقليمي و أثـر تلـك الـتغيرات على مستوى النشاط المتوقع .

٥- المؤشـرات الاقتصـادية المتوقعة ، مـثل توقـع تغـير أو اسـتقرار الحـالات الاقتصـادية و سياسة الدولة نحو التوعية الطبية و تقديم تسهيلات في إقامة المستشفيات و حركة الإنشاء و التعمير و التوسعات المتوقعة ، حيث تؤثر كل هذه الأمور بشكل مباشر أو غير مباشر على أرقام المرضى بالمستشفى .

و فيما يلى نموذج للموازنة التقديرية للإيرادات :

الموازنة التقديرية لإيرادات مستشفى ....

عـــن .... سنـــــة ....

إيرادات الغرف و الإقامة :		
جناح خـــاص	xx	
جناح عـــادى	xx	
غرفة منـفردة	xx	
غرفة مزدوجة	xx	
إجمالى إيرادات الإقامة		xx
إيرادات العيادات الخارجية :		
الكشف و المتابعة	xx	
الأشـــعــــة	xx	
التحاليل الطبــية	xx	
العلاج الطبيـــعى	xx	
إجمالى إيـرادات العيادات الخارجية		xx
إيرادات الخدمات العلاجية الأخرى :		
الغسيـــل الـــكلوى	xx	
الجلسات الكهربائية	xx	
الفحوصات الطبـــية	xx	
الأشعة التشخيصــية	xx	
إجمالى إيرادات الخدمات العلاجيـة الأخرى		xx
إجمـــالى الإيـــرادات التقـــديـــرية		xx

ثانيا : الموازنة التقديرية للتكاليف المباشرة :

تبنى أرقام تقديرات عناصر و تكاليف بهذه الموازنة الخاصة بالتكاليف المباشرة لقسم الاقامة و التكاليف المباشرة لقسم العيادات الخارجية و التكاليف المباشرة للخدمات العلاجية الأخرى و ذلك على أرقام التقديرات الواردة بموازنات الإيرادات القابلة لكل نشاط من تلك الأنشطة على حدة.

و من الناحية العملية يحدد كل مستشفى من واقع البنود الفعلية لتكاليفه عن الفترات السابقة – معدلات نمطية لعناصر التكاليف المختلفة في شكل نسب مئوية من إيرادات كل نشاط.

و فيما يلى نوضح نموذج لموازنة التكاليف المباشرة :

الموازنة التقديرية للتكاليف المباشرة لمستشفى ....

عن شهر .... سنة ....

البيان		
التكاليف المباشرة لقسم الإقامة :		
جناح خاص	xx	
جناح عادى	xx	
غرفة فردية	xx	
غرفة مزدوجة	xx	
إجمالى التكاليف المباشرة للإقامة		xx
التكاليف المباشرة لقسم العيادات الخارجية:		
الكشف و المتابعة	xx	
الأشعة	xx	
التحاليل الطبية	xx	
العلاج الطبيعى	xx	
إجمالى التكاليف المباشرة لقسم العيادات الخارجية		xx
التكاليف المباشرة للخدمات العلاجية الأخرى :		
الغسيل الكلوى	xx	
الجلسات الكهربائية	xx	
الفحوصات الطبية	xx	
الأشعة التشخيصية	xx	
إجمالى التكاليف المباشرة للخدمات العلاجية الاخرى		xx
إجمالى التكاليف المباشرة التقديرية		xx

ثالثا : الموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة :

تتضمن الموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة ما يلى :

١- التكاليف الإدارية و العمومية .

٢- تكاليف الوقود و القوى المحركة .

٣- تكاليف الصيانة و الإصلاحات .

و العلاقة بين عناصر تكاليف هذه الموازنة بمكوناتها المختلفة و بين مستوى المستشفى – حجم إيرادات المستشفى – علاقة غير مباشرة فهناك حد أدنى من التكاليف غير المباشرة يتحمله المستشفى بغض النظر عن مستوى النشاط (تكاليف غير مباشرة ثابتة) و لكن ذلك لا يمنع من أن هناك جزء من تكاليف تلك المجموعة تتغير مع التغير في مستوى نشاط المستشفى (تكاليف غير مباشرة متغيرة) ، و إن كان من الملاحظ أن معظم عناصر تكاليف تلك المجموعة تميل في عموميتها إلى الثبات أكثر منها إلى التغير .

و تقرر إدارة المستشفى على مستوى كل عنصر من عناصر تكاليف تلك المجموعة نسبة تغير العنصر مع التغير في مستوى نشاط المستشفى في ضوء عدة اعتبارات هى :

أ- طبيعة العنصر ذاته .

ب- إتجاهات العنصر و مدى إستجابته للتغيرات في مستوى نشاط المستشفى في ضوء ما تظهره نتائج الأداء الماضى .

حـ- خبرة القائمين على عملية التقدير في تحديد نسبة التغير في ضوء ممارستهم للعمل بالمستشفى

و تشمل التكاليف الإدارية و العمومية العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة منها :

الأجور و المرتبات الإدارية – المواد و الأدوات الكتابية – العمولات المدفوعة – تكاليف الدعاية و الإعلان .

و تتضمن تكاليف الوقود و القوى المحركة ما يلى : استهلاك الكهرباء و المياه و الغاز اللازم لامداد المستشفى بالطاقات اللازمة و كذا إستهلاك الوقود و الزيوت اللازمة لنشاط المستشفى .

في حين تتضمن تكاليف الصيانة و الإصلاحات جميع التكاليف الخاصة بأداء ذلك النشاط مثل : قطع الغيار و كافة لوازم أداء نشاط المستشفيات و تكاليف الصيانة و إصلاحات معدات المستشفى و أجهزته و مبانيه .

و فيما يلى نموذج للموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة للمستشفى :

الموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة لمستشفى ....

عن شهر .... سنة ....

التكاليف الإدارية و العمومية :		
أجور و مرتبات	xx	
أدوات كتابية و مطبوعات	xx	
دعاية و إعلان	xx	
عمولات مدفوعة	xx	
إجمالى التكاليف الإدارية و العمومية		xx
تكاليف الوقود و القوى المحركة :		
استهلاك كهرباء	xx	
استهلاك غاز	xx	
استهلاك مياه	xx	
إجمالى تكاليف الوقود و القوى المحركة		xx
تكاليف الصيانة و الإصلاحات :		
قطع غيار	xx	
تكاليف الصيانة	xx	
إصلاحات متنوعة	xx	
إجمالى تكاليف الصيانة و الإصلاحات		xx
إجمالى التكاليف غير المباشرة		xx

المبحث الثالث : الموازنـــة النقدية بالمنشآت الطبية

الموازنـة الـنقدية هـى عـبارة عـن خطـة لفـترة زمـنية مقبلة توضح حركة التدفقات النقدية الداخلـة المـتوقعة (المقبوضـات الـنقدية) و حـركة الـنقدية الخارجة المتوقعة (المدفوعات النقدية) للمستشفى خلال فتـــرة الموازنة .

و تسـاعد الموازنـة الـنقدية إدارة المستشـفى عـلى دراســة أوضـاع السـيولة الـنقدية و الوضـع التمويلى للمستشفى و مركزه النقدي خلال الفترة التى تغطيها الموازنة .

و تلعـب **الموازنـة الـنقدية** دور هام و أساسى في تخطيط و رقابة النقدية في المستشفى و إيجاد الـتوازن بين الربحية و السيولة و ذلك عن طريق تخطيط و تقدير كل التدفقات النقدية سواء داخلة أو خارجة ، و تحديد أى عجز في النقدية و في أى وقت سيكون هذا العجز و سبل مواجهته و أيضا تحديد أى وفر في النقدية و في أى وقت سيكون و سبل استثماره .

خطوات إعداد الموازنة النقدية :

تتمثل خطوات إعداد الموازنة النقدية فيما يلى :

١- تقديـر أرقـام التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) و يتم الحصول على تقديرات تلك الأرقام مـن الموازنـات التقديرية للإيرادات و ذلك بالإضافة إلى المبالغ المحصلة من المرضى و المستحقة في فترات سابقة و المتحصلات من إيرادات الاستثمارات و الفوائد الدائنة و ما قد تحصل عليه المستشفى من قروض و ما قد تحصل عليه من بيع بعض الأصول الثابتة .

٢- تقديـر أرقـام الـتدفقات الـنقدية الخارجـة (المدفوعـات) و يـتم الحصـول على التقديرات تلك الأرقـام بصـفة أساسـية مـن الموازنـات الـتقديرية للتكاليـف المباشـرة و غير المباشرة ، و ذلك بالإضافة إلى التسديد للدائنين عن فترات سابقة و الإضافات للأصول الثابتة .

٣- تحديد الأرصدة النقدية في أول و آخر الفترة المحاسبية ، و يلاحظ أن الموازنة النقدية مقسمة إلى : رصـيد الـنقدية في أول الشـهر + الـتدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات)خلال الشهر — الـتدفقات الـنقدية الخارجـة (المدفوعـات) خـلال الشـهر = رصـيد الـنقدية في آخـر الشهر ، و الذى يمثل رصيد النقدية في أول الشهر التالي .

و النموذج التالي يوضح الموازنة النقدية :

الموازنة النقدية عن الفترة من .... حتى	
البيان	المبلغ
رصيد النقدية في أول الفترة	xx
تدفقات نقدية داخلة :	
إيرادات الاقامة	xx
إيرادات العيادات الخارجية	xx
إيرادات الخدمات العلاجية الأخرى	xx
إيرادات الاستثمار	xx
الإجمالي (١)	xx
تدفقات نقدية خارجة:	
تسديدات للموردين (مشتريات)	xx
تكاليف دعاية و إعلان	xx
تكاليف أجور و مرتبات	xx
أقساط قروض	xx
عمولات لهيئات علاجية	xx
تسديدات أدوات و أجهزة	xx
الإجمالي (٢)	xx
رصيد النقدية أخر الفترة (١) – (٢)	xx

المبحث الرابع : التحليل المالي في المنشآت الطبية

تستهدف إدارة الشئون المالية بالمستشفيات تحقيق أهداف متباينة مثال الاحتفاظ بنسب معينة للسيولة أى قدرة المستشفى على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل قبل الغير ، تحقيق عائد مناسب أو فائض للإيرادات على المصروفات بهدف الوفاء بالحاجة الاجتماعية و هى الاستمرارية في تقديم الخدمات الطبية أو رفع عائد مناسب لأصحاب حقوق رأس المال مما يشجعهم في استمرار بقاء أموالهم مستغلة في القطاع الطبى ، فوجود مركز مالى فعال للمستشفى يدفع الخدمات الطبية إلى التنويع و وصولها للمحتاجين لها من المرضى ، و من ثم تستهدف الإدارة المالية للمنشأة الطبية استخدام مصادر الأموال استخدام أمثل و منع الضياع و الاسراف و حصر المسئولية .

لذلك تسعى الإدارات المالية بالمنشآت الطبية إلى قياس الفروق بين المركز المالي من فترة زمنية لأخرى و تحديد معدلات الزيادة أو النقصان في الاستثمارات ، و تعتمد الإدارة المالية بالمنشأة الطبية على المعايير و النسب المالية لقياس درجة تحقيق الأهداف ، و هذا ما يعرف بأسلوب التحليل المالي و النسب التشغيلية في المنشآت الطبية .

و يستخدم التحليل المالي النسب المحاسبية بغرض تقييم نتائج الأداء و التعرف على الاتجاهات العامة لسير النشاط ، فهى تعتمد على القوائم المالية لتقييم نتائج الأداء ، كما يستخدم التحليل المالى النسب التشغيلية الطبية بغرض قياس اتجاهات نتائج أداء النشاط الطبى .

أولا : النسب التشغيلية في المنشآت الطبية :

و هى تشير إلى مدى قدرة المستشفى على استغلال طاقته العلاجية للمرضى و تستمد بياناتها من المستندات و القوائم و التقارير اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية .

و تختلف و تتنوع النسب التشغيلية في المستشفيات بحسب ظروف كل مستشفى و موقعه و نوع البيانات التحليلية التى يمكن الحصول عليها من المستندات و القوائم الخاصة بنتائج تشغيل المستشفى و من أهم النسب التشغيلية المستخدمة لتقييم أداء المستشفى :

(أ) مجموعة نسب مستويات الأداء في المستشفيات :

و هي توضح مدى كفاءة إدارة المستشفى في استغلال الطاقات المتاحة لها و تشمل :

١- نسب إشغال الغرف = $\frac{\text{عدد الغرف المشغولة}}{\text{عدد الغرف المتاحة بالمستشفى}} \times ١٠٠$

٢- نسب إشغال الأسرة = $\frac{\text{عدد الأسرة المشغولة}}{\text{عدد الأسرة المتاحة بالمستشفى}} \times ١٠٠$

٣- نسب إشغال الأجنحة = $\frac{\text{عدد الأجنحة المشغولة}}{\text{عدد الأجنحة المتاحة بالمستشفى}} \times ١٠٠$

٤- متوسط عدد المترددين على العيادات الخارجية = $\frac{\text{عدد المترددين خلال الفترة}}{\text{عدد أيام العمل في الفترة}} \times ١٠٠$

و تحسب هذه النسب للمستشفى ككل ، كما تحسب لكل قسم من الاقسام الداخلية للمستشفى و لكل عيادة من العيادات الخارجة بالمستشفى .

(ب) مجموعة نسب ربحية الأنشطة العلاجية :

و هى توضح العلاقة بين أرباح و تكاليف كل نشاط من أنشطة المستشفى الرئيسية لتحديد مدى كفاءة إدارة المستشفى في تنمية هذه الأنشطة و هى :

١- نسبة ربحية نشاط الإقامة = $\frac{\text{إجمالى إيرادات الإقامة – إجمالى تكاليف الإقامة}}{\text{إجمالى تكاليف الإقامة}} \times ١٠٠$

٢- نسبة ربحية نشاط العيادات الخارجية = $\frac{\text{إجمالى إيرادات العيادات– إجمالى تكاليف العيادات}}{\text{إجمالى تكاليف العيادات}} \times ١٠٠$

٣- نسبة ربحية أنشطة الخدمات الأخرى = $\frac{\text{إجمالى إيرادات الخدمات الاخرى–إجمالى تكاليف الخدمات الاخرى}}{\text{إجمالى تكاليف الخدمات الاخرى}} \times ١٠٠$

(ﺟـ) مجموعة نسب تكاليف التشغيل المباشرة للمستشفى :

و هى توضح العلاقة بين تكاليف التشغيل المباشرة لكل نشاط من أنشطة المستشفى الرئيسية و بين إيرادات كل نشاط لتحديد مدى كفاءة تشغيل كل نشاط و تشمل :

١- نسبة تكاليف الإقامة = $\frac{\text{إجمالى تكاليف الإقامة}}{\text{إجمالى إيرادات الإقامة}} \times 100$

٢- نسبة تكاليف العيادات الخارجية = $\frac{\text{إجمالى تكاليف العيادات الخارجية}}{\text{إجمالى إيرادات العيادات الخارجية}} \times 100$

٣- نسبة تكاليف الخدمات الأخرى = $\frac{\text{إجمالى تكاليف الخدمات الاخرى}}{\text{إجمالى إيرادات الخدمات الاخرى}} \times 100$

(د) مجموعة نسب تكاليف التشغيل غير المباشرة للمستشفى :

و هى توضح العلاقة بين تكاليف التشغيل غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المستشفى المعاونة و بين إيرادات المستشفى ، لتحديد مدى كفاءة تشغيل كل نشاط و تشمل :

١- نسبة التكاليف العمومية و الادارية = $\frac{\text{إجمالى التكاليف الإدارية و العمومية}}{\text{إجمالى إيرادات المستشفى}} \times 100$

٢- نسبة التكاليف التسويقية = $\frac{\text{إجمالى التكاليف التسويق}}{\text{إجمالى إيرادات المستشفى}} \times 100$

٣- نسبة تكاليف الطاقة و الإنارة = $\frac{\text{إجمالى تكاليف الطاقة و الإنارة}}{\text{إجمالى إيرادات المستشفى}} \times 100$

٤- نسبة التكاليف الصيانة و الإصلاحات = $\frac{\text{إجمالى تكاليف الصيانة و الإصلاحات}}{\text{إجمالى إيرادات المستشفى}} \times 100$

ثانيا : النسب المحاسبية في المنشآت الفندقية :

و هى تشير إلى مدى قدرة المستشفى على تحقيق السيولة و الربحية و تستمد بياناتها من القوائم المالية الختامية التقليدية "قائمة الدخل و قائمة المركز المالي" للمستشفى و من أهم النسب المحاسبية المستخدمة في المنشآت الطبية لتقييم الأداء ما يلى :

١- نسبة التداول = $\frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$ = ... مرة

٢- نسبة التداول السريعة = $\frac{\text{أصول متداولة – مخزون سلعى}}{\text{خصوم متداولة}}$ = ... مرة

٣- معدل دوران المخزون = $\frac{\text{صافى المبيعات}}{\text{متوسط رصيد المخزون}}$ = ... مرة

٤- متوسط فترة التخزين = $\frac{\text{عدد أيام العمل بالسنة}}{\text{معدل دوران المخزون}}$ = ... مرة

٥- العائد على رأس المال المستمر = $\frac{\text{صافى الربح}}{\text{إجمالى الأصول– الخصوم المتداولة}}$ × ١٠٠

٦- العائد على الأصول الثابتة = $\frac{\text{صافى الربح}}{\text{الأصول الثابتة}}$ × ١٠٠

٧- نسبة إجمالى الربحية = $\frac{\text{إجمالى الربح}}{\text{صافى المبيعات}}$ × ١٠٠

٨- نسبة صافى الربح = $\frac{\text{صافى الربح}}{\text{صافى المبيعات}}$ × ١٠٠

٩- متوسط فترة التحصيل = $\dfrac{\text{المدينون}}{\text{متوسط المبيعات الآجلة}}$

١٠- معدل دوران الدائنين = $\dfrac{\text{صافى المشتريات الآجلة}}{\text{متوسط رصيد الدائنين}}$

١١- متوسط فترة السداد = $\dfrac{\text{عدد أيام العمل بالسنة}}{\text{معدل دوران الدائنين}}$

١٢- معدل كفاءة التحصيل = $\dfrac{\text{الديون المعدومة}}{\text{المبيعات الآجلة}} \times ١٠٠$

ثالثا : نسب كفاية الأداء في المنشآت الطبية :

و هذه النسب هى المقاييس التى تستخدم في معرفة كفاية الأداء بالمنشآت الطبية و أهمها ما يلى :

١- كفاية أداء العاملين = $\dfrac{\text{عدد الخدمات الطبية المقدمة}}{\text{عدد أو حجم رأس المال البشرى}}$

٢- كفاية أداء الأجهزة و المعدات الطبية = $\dfrac{\text{عدد الخدمات الطبية المتخصصة}}{\text{عدد أو قيمة الأجهزة}}$

٣- كفاية أداء الجنية = $\dfrac{\text{عدد الخدمات الطبية التى تم تقديمها}}{\text{حجم المصروفات أو الأنفاق}}$

* * *



البـاب الثالث : المنشآت الطبيــة من الناحية الضريبية

مقدمة

تحتل الضرائب مركز الصدارة في ميزانية الدولة ، مما يبرز أهمية الدراسات الضريبية التى تتناول الآثار المباشرة و غير المباشرة لها خاصة بعد أن أصبحت الضريبة هى الأداة الفعالة بيد الدولة لتوجيه السياسات المالية و الاقتصادية .

و الملاحظ أن نشاط المنشآت الطبية يخضع لطبيعة خاصة ، و تتأثر تلك الطبيعة بالأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية للدولة و لأهمية هذه المنشآت لكى تقوم بدورها في خطط التنمية ، تم وضع تنظيم قانوني لهذه المنشآت يكفل حسن استغلالها في خدمة الاقتصاد القومي .

و بالنظر للقوانين التى تحكم عمل المنشآت الطبية و مدى خضوعها للضريبة ، نجد أن هنالك العديد من المشكلات الضريبية التى تواجه هذا القطاع الحيوي إلا و هو القطاع الطبى .

و سنحاول في هذا الباب أن نتناول بالدراسة و التحليل أهم النقاط الضريبية ذات العلاقة بالمنشآت الطبية .

الفـــصـــل الأول : المعاملة الضريبية للمنشآت الطبية



المبحث الأول : نشاط الأطباء و القانون الضريبي *

يعتبر طبيبا كل من يزاول مهنة الطب بأقسامها المختلفة طبقا للقوانين و اللوائح الخاصة بها و ذلك بدءا من تاريخ المزاولة بموجب التصريح الخاص بذلك .

و لا يعتبر عمل الطبيب عملا تجاريا و يظل العمل محتفظا بطابعه المدني و لو قام الطبيب ببيع الأدوية لمرضاه طالما لا يباشر عملية البيع بصيدلية ، أما اذا تجاوز بيع هذه الأدوية للغير ، إعتبر عمله تجاريا و يخضع للضريبة على النشاط التجاري .

أما الطبيب الذى يرتبط مع صاحب عمل للعناية الطبية بعمالة طيلة الوقت مقابل أجر ، فقد أعتبر من وجهة نظر مصلحة الضرائب أجيرا يخضع ما يتقاضاه في مقابل قيامه بهذا العمل للضريبة على المرتبات و الأجور .

إن نشاط الأطباء من الأنشطة المهنية التى يتوقف نجاحها على درجة مهارة الطبيب و قدرته المهنية و شهرته في مجال تخصصه ، و يشتمل هذا النشاط على فرعين أساسين هما :

١- الأطباء البشريون .　　　　٢- أطباء الأسنان .

و يشتمل النوع الأول على العديد من التخصصات في مجال الطب البشرى و منها "الباطنة و الصدر و أمراض القلب و الجراحة العامة و العيون و الأطفال و الأمراض الجلدية و التناسلية و أمراض النساء " .

اولاً : أسس محاسبة الأطباء البشريون

بتاريخ ١٩٨٤/٣/١ صدر القرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاولة المهنة و صافى الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة و قد أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التنفيذية رقم ١٥ لسنة ١٩٩١ بتاريخ ١٩٩١/٨/٢٤ بخصوص القرار الوزاري المذكور و قد تضمنت تلك التعليمات الأسس و القواعد التى يجب اتباعها في تطبيق ذلك القرار و المتمثلة في النقاط التالية :-

* الربح الضريبي في ضوء قانون الضريبة الموحدة – أ/ محمد حامد عطا

أولا – بالنسبة لتحديد الإيـــــرادات :–

١ – الأطباء الجراحين :–

يتم تحديد عدد العمليات التى أجراها الطبيب خلال العام على أساس البيانات الواردة من المستشفيات التى يجرى بها عمليات وفقاً لما تم تحصيله تطبيقا لحكم المادة ٩١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (المادة رقم ٧٦ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣) و كذلك وفقاً لما تقدره المأمورية إذا ما ثبت قيام الطبيب بعمليات في عيادته الخاصة .

و تنقسم فئات العمليات على ثلاث أقسام هى :–

١– عملية صغرى .

٢– عملية متوسطة .

٣– عملية كبرى .

و يتم الاسترشاد بأسعار المؤسسة العلاجية عند تحديد الإيراد من هذه العمليات مع مراعاة الظروف الخاصة بكل طبيب و ما يدلى به عند المناقشة و كذا فرع الطب المتخصص به و خبرته و موقع العيادة و المحافظة التى يقيم بها و كذا أية بلاغات بعد التحقق من صحتها .

٢ – إيرادات العيادات لكافة الأطباء :–

١– فئة الكشف حسب ما هو معلن داخل العيادة و للزيارات المنزلية و العادى و المستعجل.

٢– درجة تخصص الطبيب و تاريخ تخرجه و مركزه العلمى و سنوات الممارسة .

٣– البيانات التى يدلى بها الطبيب في محاضر المناقشة.

٤– موقع العيادة و مستوى الدخول في المكان الذى يباشر فيه النشاط .

٥– فترة التغيب عن العيادة سواء للسفر أو المرض أو خلافه و التحقق من غلق العيادة أم عمل بها أحد الأطباء و مدى الاتفاق بين الطبيب و من حل محله فترة تغيبه على الدخل المحقق في تلك الفترة.

٦– البيانات الواردة من جهات الخصم و الإضافة .

٧– بالنسبة للتخصصات التى تعتمد على استهلاك التيار الكهربائي أو مواد طبية أو أفلام أو غيرها فيراعى هذه البيانات عند تحديد الإيراد .

ثانيا : مؤشرات مصروفات :-

تعتمد المصروفات المؤيدة بالمستندات و اللازمة لمزاولة النشاط مثل الإيجار و الكهرباء و الأجور و غيرها و مراعاة الآتي :

١ — الكتب و المجلات العلمية : يعتمد ما يشترى من الكتب و المجلات العلمية الطبية في كل سنة ما دام أنه مؤيداً بالمستندات و في حالة قيام الطبيب بتأسيس مكتبة طبيه في بدء نشاطه أو أثناء النشاط فتكون قيمة هذه المكتبة خاضعة لنظام الاستهلاك السنوي و بالمثل المراجع المرتفعة القيمة .

٢- مصاريف السفر و الإقامة في الخارج لحضور المؤتمرات الطبية سواء كان الحضور بدعوه أو بدون دعوه . تعتبر مصاريف السفر و الإقامة في الخارج لحضور المؤتمرات الطبية و الاشتراك فيها من التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة على أن يراعى أولا ما اذا كان حضور الممول لهذا المؤتمر على حسابه الخاص أو بدعوه من المؤتمر أو إيفاده من جهة عمله أو أى جهة أخرى .

فإذا كان حضور المؤتمر على نفقة الممول الخاصة تعتبر ضمن التكاليف المصروفات التى يتحملها الطبيب بعد استبعاد ما يخص الانتفاع الشخصي اذا كان يمارس النشاط على وجه حر و تقتصر هذه المصروفات على :-

١- تذكرة السفر لمكان انعقاد المؤتمر و العودة و التى تثبت زيارته لها على أساس الدرجة السياحية .

٢- رسوم اشتراك المؤتمر و مصاريف الأبحاث المقدمة للمؤتمر .

٣- مصاريف الإقامة المناسبة دون مبالغة .

و اذا كان حضور المؤتمر بناء على دعوة فيجب التفرقة بين ما إذا كانت الجهة الداعية تتحمل كافة المصروفات و في هذه الحالة لا يتحمل الممول أى تكاليف و بين ما اذا كانت الدعوة مقصورة على المساهمة في بعض النفقات فتحدد هذه المصروفات و تخصم من إجمالي المصروفات و يعتبر الباقي ضمن التكاليف الواجبة الخصم و يجب التأكد من أن مصروفات السفر لا تشمل ثمن تذاكر أو أى مصاريف لعائلة الطبيب .

٣- مصاريف الانتقال :-

يفرق بين الطبيب الذى يملك سيارة و الطبيب الذى لا يملك سيارة و يراعى عند احتساب هذا المصروف طبيعة تخصص الطبيب و مدى ما يستلزمه من انتقال و ما لا تستلزم طبيعة نشاطه كثرة الانتقال مثل أطباء الأشعة و الأسنان و العيون .

أ - من يملك سيارة : تحسب مصاريف السيارة بالإضافة الى ما يستعين به أحياناً من وسائل أخرى على أن يراعى فى هذه الحالة استبعاد جزء من مصاريف السيارة للاستعمال الشخصي و يدخل فى مصروفات السيارة أجر السائق اذا كان خاضعاً للتأمينات الاجتماعية و لا يحسب من مصروفات الاستهلاك .

ب - من لا يملك سيارة تخصم له مصاريف الانتقال المناسبة لمزاولة المهنة مع مراعاة الظروف المتباينة لكل مهنة من المهن الطبية على حدة .

٤- استهلاك الأدوات الطبية :-

يحسب الاستهلاك المناسب مع التفرقة بين الأجهزة العادية و الأجهزة المعقدة و الإلكترونية بالنسب التالية :

أولا :	الآلات الجراحية اليدوية و الميكانيكية .	١٠ ٪
	أجهزة الأشعة التشخيصية العلاجية .	
	تجهيزات غرف العمليات .	
	أجهزة معامل عادية .	
ثانيا :	آلات كهربائية .	١٥ ٪
ثالثا :	الأجهزة الطبية و العلاج الطبيعي .	٢٠ ٪
	أجهزة تشخيصية بالموجات .	
	فوق الصوتية و الإلكترونية .	
	أجهزة معامل إلكترونية .	

٥- تحسب مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب و كذلك باقى المصروفات مثل المصروفات النثرية و النظافة و غيرها وفقا لاحتياجات العمل و نوع التخصص .

٦- الأطباء المساعدون :-

اذا لم تتوافر علاقة التبعية يخصم ما يتقاضاه الطبيب المساعد بحد أقصى ٢٠٪ و تدخل هذه الأتعاب ضمن إيرادات الطبيب المساعد و اذا توافرت علاقة التبعية بالنسبة للطبيب المساعد يخصم ما يتقاضاه الطبيب المساعد مع خضوعه لضريبة المرتبات و الأجور .

٧- تحتسب أيام العمل بواقع ٣١٠ يوم في السنة ما لم يثبت خلاف ذلك .

و جدير بالذكر أن القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ و قد حدد في مادته ٦٨ التكاليف الواجبه الخصم على النحو التالي :

١- ١٥٪ مقابل الاستهلاك المهني "كانت في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ١٠٪" .

٢- المبالغ التى يؤديها المولون إلى نقاباتهم لتمويل نظمها الخاصة بالمعاشات على ألا يجاوز ما يخصم ١٠٪ من صافى الإيراد و يشترط ألا يكون المول منتفعا بالإعفاء المقرر وفقاً لقوانين المعاشات و التأمين الاجتماعي .

٣- أقساط التأمين على الحياة و التأمين الصحي على المول لمصلحته و مصلحة زوجته و أولاده القصر ، بحد أقصى ١٥٪ من صافى الإيراد الخاضع للضريبة أو ١٠٠٠ جنية أيهما أقل ، و لا يجوز تكرار ذات الأقساط من أية إيرادات أخرى من المنصوص عليها في المادة (٥) من هذا القانون .

٤- (أ) التبرعات المدفوعة أو التى تؤول للحكومة و وحدات الإدارة المحلية و الهيئات العامة أيا كان مقدارها .

(ب) التبرعات و الإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية و المؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها و لدور العلم و المستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة في حدود ٧٪ من صافى الربح السنوي .

و لا يجوز تكرار خصم ذات التبرعات من أية إيرادات أخرى من المنصوص عليها في المادة (٥) من هذا القانون .

كما نص في المادة ٦٩ منه على ما يلى :-

"يخصم من إجمالى إيراد المول ٢٥٪ مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها في المادة (٦٧) من هذا القانون ما لم تكن هذه التكاليف من واقع الدفاتر المنتظمة أو المستندات التى تعتمدها مصلحة

الضرائب أو مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للممول و تكاليف مزاولة المهنة و صافى الربح وفقاً لطبيعة المهنة أكثر من هذه النسبة " .

و في تطبيق أحكام هذا الباب يسرى حكم المادة ٢٨ من هذا القانون إذا كان الممول ممسكا دفاتر منتظمة .

أسس محاسبة نشاط الأطباء باللجان الداخلية :

تتبع اللجان الداخلية عند محاسبة الأطباء البشريين ذات الأسس و القواعد التى تسير عليها مأموريات الضرائب و الصادر بها القرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ و التعليمات التنفيذية الصادرة من المصلحة بهذا الشأن .

أسس محاسبة نشاط الأطباء بلجان الطعن :

تختلف الأسس المتبعة باختلاف نوع التخصص ، إلا أن هناك قواعد عامة أجمعت عليها أغلبية اللجان و هى :-

١- أيام العمل ٥٢ أسبوع .   ٢- مصاريف حكمية ٢٠٪ .   ٣- استهلاك مهني ١٠٪ .

و من أمثلة هذه اللجان لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة العاشرة في الطعن رقم ٢٧٤ لسنة ١٩٩٢ عن السنوات ١٩٨٩/٨٤ و كذلك لجنة طعن ضرائب الإسكندرية الدائرة الثانية عشر في الطعن رقم ٣٥٢ لسنة ١٩٩٣ عن السنوات ١٩٩١/٨٧ .

ثانياً : أسس محاسبة أطباء الأسنان

أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التنفيذية رقم ٢٨ لسنة ١٩٨١ بتاريخ ١٩٨١/٧/٢٩ بشأن أسس محاسبة أطباء الأسنان في ظل القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ثم ألحقتها بملحق لها برقم ١٤ لسنة ١٩٨٦ بتاريخ ١٩٨٦/٢/٢٠ متضمنا توجيه النظر إلى مراعاة ما ورد بالقرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاولة المهنة و صافى الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ثم صدرت التعليمات التنفيذية التذكيرية رقم ١ لسنة ١٩٩١ في ١٩٩١/٢/٣ بشأن محاسبة أطباء الأسنان موجه النظر إلى ضرورة الالتزام بما ورد بالتعليمات التنفيذية رقم ١٤ لسنة ١٩٨٦ عند محاسبة أطباء الأسنان .

و منذ صدور القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لم تقم مصلحة الضرائب بإصدار تعليمات توضح كيفية محاسبة نشاط أطباء الأسنان في ظل القانون الجديد و على ذلك فان أسس محاسبة هذا النشاط هى نفس الأسس الواردة في القرار الوزاري و التعليمات السابق الإشارة إليها .

أسس تقدير أرباح أطباء الأسنان :

١- الاسترشاد ببيانات التيار الكهربائي و البيانات الخاصة بعمل الأسنان و الفواتير الصادرة منها للطبيب .

٢- يراعى استنزال التكاليف المدفوعة في شراء و تشغيل أطقم الأسنان من الأرباح المحققة من أطقم الأسنان و تركيبها .

٣- تستلزم مهنة طبيب الأسنان انفاق مبالغ تتجاوز حدود المصاريف الإدارية المتعارف عليها و هى المتعلقة بالمصروفات التى تمثل تكلفة السلعة أو الخدمة مثل أمبولات البنج المستعملة في عمليات الخلع و مواد الحشو المستعملة في العلاج التحفظى و مواد اللدائن و الأكريل اللازمة للاستعاضة الصناعية و غيرها .

ينبغي خصم هذه المبالغ من إيرادات الممول الإجمالية فضلا عن أن المشرع قصد بالتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة التى نصت عليها المادة ٧٣ من القانون١٥٧ لسنة ١٩٨١ و تقابلها المادة ٦٧ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ كل ما يلزم لمباشرة المهنة بما في ذلك تكلفة السلعة أو الخدمة و تكلفة الإدارة و قصد بالمصاريف مجرد تكلفة الإدارة .

٤- يخصم من إجمالى إيراد الممول ٢٥٪ مقابل التكاليف المنصوص عليها في المادة ٦٩ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ (كانت ٢٠٪ في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١) المادة (٧٦) ما لم تكن التكاليف من واقع الدفاتر المنتظمة أو المستندات التى تعتمدها مصلحة الضرائب أو المؤشرات و القرائن المحددة بالتطبيق للقرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاولة المهنة و صافى الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة .

و على ذلك يتبع عند محاسبة نشاط أطباء الأسنان نفس الأسس و القواعد الواردة بالقرار الوزاري المذكور و السابق الإشارة إليها عند تحديد أرباح الأطباء البشريين .

المبحث الثاني : المستشفيات و القانون الضريبي *

لتحديد نوع الضريبة المباشرة التى تفرض على أرباح المستشفيات يجب التفرقة بين ثلاث حالات و هى :

الحالة الأولى : المستشفيات التابعة لهيئات لا ترمى إلى الكسب (الخيرية)

و هى حالة المستشفيات الحكومية أو التى تتبع هيئات لا ترمى إلى الكسب ، فهى معفاة من الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية طبقا لأحكام القانون الضريبي الذى قضى بإعفاء "الجمعيات التى لا ترمى إلى الكسب و ذلك في حدود نشاطها الاجتماعي أو العلمى أو الرياضى" .

و قد تحقق هذه المستشفيات ربحا ناتجا من زيادة الإيرادات عن المصروفات و لكن الكسب ليس غاية لها بل هو وسيلة ، إذ يظل مرصودا لتحقيق الغاية التى أنشئت من أجلها هذه المستشفيات ، و هى مقاومة الأمراض و معالجة الفقراء و المعوزين لذلك لم ير المشرع مبرر لفرض الضريبة على إيرادات مخصصة لخدمة الصالح العام .

و قد ذهب البعض إلى القول بخضوع المستشفيات لضريبة الأرباح التجارية و الصناعية اذا كانت مستقلة في إدارتها و كيانها الاقتصادي عن الجمعية الخيرية التابعة لها ، و هذه التفرقة بين المستشفيات و بين الجمعيات الخيرية نفسها لدى تطبيق قانون الضرائب لا تستند إلى أى أساس صحيح . إذ أن الجماعة هى التى تنشئ المستشفى و هى صاحبة الرأى الأعلى فيها و ليس مجرد وضع نظام أو تحديد مالى أو إداري خاص لوجه من أوجه نشاط هذه الجماعة بكاف لتغيير وصف الأعمال أو طبيعتها أو لخضوعها أو إعفائها فكل جماعة أو هيئة تعتبر وحدة متصلة بكافة ما تزاوله من نشاط و تمارسه من أعمال . و اذا أخذنا بهذه التفرقة الخيالية لوجب أن تخضع للضريبة جميع المستشفيات التابعة لجمعيات خيرية و اذا أنشأت جمعية مستشفيين أحدهما للموسرين و الاخرى للمعوزين و كانت تنفق من أولهما على ثانيهما لوجب علينا تمشيا مع نظرية هؤلاء البعض أن نأخذ من أولهما لأن له كيانا اقتصاديا مستقلا و نقول للجمعية أن الأول يكسب فلا يعفى إلا اذا اندمج في الثاني و كانت نتيجتهما معا عدم تحقيق ربح و هو عبث لا يمكن القول به.

---

* الضريبة على المهن الحرة – د/ على الشافعى

و تعفى المستشفيات التابعة لهيئات لا ترمى إلى الكسب من ضريبة المهن غير التجارية علما بأن القانون لم ينص على ذلك صراحة في أحكام هذه الضريبة . و هذا الإعفاء ضمنى مستفاد من المبادئ الأساسية التى تحكم مبدأ الالتزام بالضريبة من جهة أنها تصيب الربح الذى ينتج من مزاولة المهنة الحرة أو المهنة غير التجارية ، فإذا لم تتوافر فكرة السعى وراء الربح في مزاولة المهنة أو الاستغلال لم يكن هناك محل لفرض الضريبة . و على ذلك فمسألة الإعفاء بالنسبة لضريبة المهن غير التجارية يحكمها النصوص القانونية من جهة و المبادئ العامة الصحيحة المتعلقة بفرض الضريبة من جهة أخرى . و ذلك بعكس الحال بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية و الصناعية إذ أن الإعفاء فيها تحكمه النصوص القانونية فقط .

الحالة الثانية – إنشاء مستشفيات لغرض الكسب :

قد يقوم بعض أشخاص أو هيئات لا علاقة لها بمهنة الطب باستغلال مستشفيات أو مصحات لغرض تحقيق الأرباح و هم في هذه الحالة يضاربون على الفرق بين ثمن شراء السلع و الخدمات و بيعها للمرضى شأنهم في ذلك شأن أصحاب الفنادق ، و لذلك تخضع هذه المستشفيات لضريبة الأرباح التجارية و الصناعية .

الحالة الثالثة – الأطباء الذين يملكون مستشفيات : *

كثيرا ما نشاهد بعض الأطباء ينشئون مستشفيات أو مصحات لمرضاهم ، لينزلوا فيها و يعالجوا تحت اشرافهم أو إشراف غيرهم من الأطباء . و لما كانت مهنة الطب في حد ذاتها غير خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية ، لهذا فانه يجب البحث فيما اذا كانت إيرادات هذه المستشفيات و المصحات تدخل ضمن أرباح المهن غير التجارية أم تفرض عليها ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية ، و هل تعتبر المستشفى فرع يتبع الأصل و هو مهنة الطب ؟ و بالتالي تكون إيرادات المستشفى إيرادات جزء من أرباح المهنة و لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية .

---

* المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب – أ/ توفيق أبو علم

و الواقع أن القانون عندما فرق بين أربـــاح المهنة و الأرباح التجارية ، راعى أن تــكون الاولى نتـيجة للعـلم و الذكـاء و المجهـود الشخصي دون أن يكون لعنصر رأس المال دخل فيها و لا تغير قيمة الأدوات و المهمات التى تستلزمها مهنة الطبيب — كأدوات التشخيص و العلاج — من طبيعة كسب الطبيب ، أما اذا تجاوز استخدام رأس المال هذه الحدود بأن اشترى الطبيب أو استأجر بناء و جهـزه بـأدوات و أثاثـات و معـدات ، و اسـتخدم موظفـين و عمالا سواء كانوا أطباء أو ممرضين و غيرهـم ، و اشـترى الأدويـة و العقاقير ، و استخدم كل ذلك لخدمة مرضاه فهنا يعتبر الطبيب أنـه اسـتخدم رأس المـال و يكـون قـد اتخـذ لنفسـه نشاطا تجاريا يعتبر اسـتغلالا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية .

إلا أن الإيـراد الـناتج مـن المستشـفى أو المصـحة لا يجـوز اعتــباره كلــه ربحــا تجاريــا ، إذ أن الطبيـب يقـوم بمباشـرة مرضـاه ، ممـا يستدعى اعتبار جزء من إيراد المستشفى في نظير هذه الخدمـات الـتى تخضـع لضـريبة المهـن الحـرة . و لهـذا فقـد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها و الـتى أوردت فـيها : "يجـوز السـماح للطبيـب صاحب المستشفى باسـتبعاد مبلغ معين من الاجر الـذى يدفعـه مرضاه لاقامتهم في المستشفى ، على أساس أن المبلغ بمثابة أجر شخصي لهذا الطبيب مقـابل ملاحظـته مرضـاه ، مـع التثبـت مـن أن مـا يتقاضـاه صاحب المستشفى أو المصحة أو العيادة عـن الاقامـة لا يقـل عـن أجـر المـثل بالفـنادق أو اللوكـاندات أو البنسـيونات ، و مـع ملاحظـة ايجـارات الحجـر المفروشـة المماثلـة و أسـعار المـواد المعيشـية و أجـرة الخـدم وقـت اسـتيفاء أجـــر الاقامة من المريض" .

أمـا **العنـاصر الـتى يمكـن بـهـا الاسـتعانة** في تحديـد إيـرادات المستشفى أو المصحة فتكون عـن طـريق معـرفة الاجـر المحـدد للاقامـة عـن مـدة معيـنة في كـل درجـة مـن درجاتها المختلفة عـلى حـده ، و عدد حجرات كل درجة ، و عدد الأسرة ، في كل منها و ما اذا كانت الاقامة كاملة أم تشـمل الطعـام و الخدمـة و الأدويـة الـتى تصـرف للمرضـى و هـو الأمـر الغالب في المستشفيات

أم أن جزءا من ذلك يتحمله المريض و اذا كانت المستشفى هو الذى يقدم الطعام وجب أن يراعى تكاليفه المناسبة عند تقدير المصروفات .

مما سبق يتضح أن الاجر الذى تتقاضاه المستشفى من المرضى يتكون من جزئين جزء يمثل الاجر الذى تتقاضاه في مقابل الاقامة و أن هذه الاجر يكاد يكون معادلا لما تتقاضاه الفنادق من نزلائها . و الجزء الثاني يكون في مقابل الخدمات الطبية و التمريض العادي الذى تقدمه المستشفى إلى نزلاءها من المرضى دون المرافقين .

و قد أثيرت مناقشات طويلة حول الفصل بين القسمين و ذلك بمناسبة الحديث عن مدى خضوع المستشفيات للضرائب .

فالمفروض أن الجزء الأول يمثل أرباحا تجارية تخضع لضريبة الأرباح التجارية و الصناعية و أن القسم الثاني يشمل أرباح المهنة الطبية فيخضع لضريبة المهن غير التجارية . و في فرنسا تعتبر الأرباح التجارية التى تحصل عليها المستشفيات أرباحا عارضه و ترى ادارة التسجيل أن العبرة بالغرض الرئيسي للمستشفى فترى أنه يزاول نشاط غير تجارى و هو مهنة الطب فيجب اعتبار كل نشاط آخر تقوم به المستشفى إنما هو نشاط تبعى ، و طالما أن النشاط الرئيسي و هو معالجة المرضى نشاط غير تجارى لهذا تخضع أرباح المستشفيات في فرنسا إلى ضريبة المهن غير التجارية و الصناعية أخذا بقاعدة أن الفرع يتبع الأصل .

و ترى بعض المستشفيات أن **تقسم الإيرادات التى تحصل عليها من المرضى** إلى قسمين : قسم يمثل الأرباح التجارية التى تخضع لضريبة الأرباح التجارية و الصناعية ، و قسم يمثل أرباح المهنة الطبية التى تخضع لضريبة المهن غير التجارية و هى لهذا تعد في آخر العام كشفا يبين أيام الاقامة بالدرجات المختلفة خلال العام .





الفصل الثانى : المنشآت الطبية و نظام الخصم و الاضافة



المبحث الأول : الأطباء و نظام الخصم و الاضافة

تقضى المادة ٧٤ من قانون الضريبة الموحدة بأن يخصم نسبة ١٠٪ من كل مبلغ مدفوع لأصحاب المهن غير التجارية يزيد عن عشرة جنيهات إذا كان هذا المبلغ يقل عن ٥٠٠ جنية و ١٥ ٪ إذا زاد عن ذلك ، و يلتزم بهذا كل الجهات المنصوص عليها بالمادة ١٣٧ التى حددت أشخاص أو جهات الإلتزام بفقرتيها . و يلاحظ أن نص المادة ٧٤ قد أحاط بالشك نسبة الخصم الخاصة بمبلغ ٥٠٠ جنية ، فإذا تم سداد خمسمائة جنية لاحد أصحاب المهن ، فهل تكون نسبة الخصم ١٠٪ أم ١٥٪؟ النص يقول "١٠٪ إذا كان المبلغ المدفوع يقل عن ٥٠٠ جنية (اى حتى ٤٩٩ جنية) و ١٥٪ اذا زاد على ذلك " . و يرى البعض و نحن معهم في أن ١٠٪ حتى ٤٩٩ اى ما قبل الخمسمائة جنية و أن نسبة ١٥٪ تكون على المبالغ التى تزيد عن ذلك فلفظ "ذلك" يعود إلى "المبلغ" و ليس إلى ٥٠٠ جنية بمعنى إذا كان المبلغ يقل عن ٥٠٠ تكون النسبة ١٠٪ و إذا زاد عن ذلك اى ذلك المبلغ تصبح النسبة ١٥٪ .

و القول بغير ذلك سوف يؤدى إلى وجود فراغ تشريعي ، فعند القول بأن ما يقل عن خمسمائة جنية تكون النسبة ١٠٪ و ما يزيد عن خمسمائة جنية تكون النسبة ١٥٪ ، فالتساؤل سوف يطرح نفسه ، فما هو الموقف بالنسبة لمبلغ خمسمائة جنية تحديداً تم دفعها و هل تكون النسبة ١٠٪ أم ١٥٪ .

لذلك فإنه من الأدق القول بأن نسبة الخصم على كل ما هو دون الخمسمائة جنية هو ١٠٪ و أن الخمسمائة فما فوقها تخضع لنسبة ١٥٪ . أما أصحاب المهن غير التجارية فقد صدر بهم قرار وزارى و هو قرار وزير المالية رقم ١٦٩ لسنة ١٩٨٢ الذى أوضح أن المقصود بالمهن غير التجارية هي :

" .... ٢- الطب "

هذا فقد اشترط الفقهاء عدة شروط لتحديد المقصود بأصحاب المهن الحرة و هي :

١) أن يكون العمل هو العنصر الأساسي في ممارسة المهنة ، و أن كان ذلك لا يمنع من استثمار رؤوس الأموال و الأدوات و الآلات مع العمل كما هو الحال في مهنة الطب التى تتطلب بالإضافة إلى العمل المال اللازم لشراء الأجهزة المختلفة و الأجهزة و الآلات و الأدوات اللازمة لممارسة المهنة . و يستند الفقهاء لاشتراط هذا الشرط إلى نص المادة ٦٦ التى تقرر : " يكون العنصر الأساسى فيها العمل ..." .

٢) الاستقلال في الممارسة ، بمعنى أن يكون الممتهن مستقلا عن كل من يستفيد من مهنته ، فالطبيب الذى يعمل في عيادته الخاصة مستقل عن مرضاه لا يخضع لرقابة أو إشراف أيا منهم ، بل بعكس الطبيب الذى يعمل في إحدى المستشفيات الحكومية حيث يخضع للرقابة و الأشراف من حيث المواعيد و نظام العمل و المسئولية الإدارية و غيرها و بالتالي فإن إيراداته تخضع لضريبة العمل أو المرتبات و ليس لضريبة المهن الحرة أو الغير تجارية .

٣) الاحتراف عند ممارسة المهنة أو النشاط بمعنى التعدد و التكرار في الممارسة و توافر نية الكسب من هذا العمل و إذا كان التكرار أو التعدد لازم لإيضاح معنى الاحتراف إلا انه يمكن أن يتم الاحتراف من خلال عمل وحيد أدى إلى وجود مكسب مع وجود قرائن تدل على الرغبة في الاحتراف و التكرار إلا أن الظروف حالت دون ذلك .

أما المادة ٧٦ فتلقى التزاماً على عاتق كل مستشفى يقوم به أى طبيب بأجراء عملية جراحية لحسابه الخاص أن يحصل منه مبلغاً و ذلك لحساب الضريبة المستحقة على الطبيب الذى أجرى العملية . و قد حدد قرار وزير المالية رقم ٢٦٣ لسنة ١٩٨٣ هذه المبالغ كالآتي :

١) جنية واحد بالنسبة للعملية الجراحية التى لا تستدعى الاقامة في المستشفى اكثر من ٢٤ ساعة .

٢) ١٠٪ من قيمة العملية الجراحية التى تستلزم البقاء بالمستشفى ٢٤ إلى ٧٢ ساعة و بحد أدنى خمسة جنيها .

٣) ١٠٪ من قيمة العملية الجراحية التى تستلزم البقاء بالمستشفى أكثر من ٧٢ ساعة و بحد أدنى ١٠ جنيهات .

و يلاحظ أن المقصود بقيمة العملية ليس القيمة الحقيقية التي يتقاضاها الطبيب و إنما الجارى عملا أن الأسعار التى تعلنها المؤسسة العلاجية للعمليات الصغرى و العمليات الكبرى هى المعيار في تحديد قيمة العملية ، و لو أراد القانون أو القرار الوزاري غير ذلك لنص صراحة على خصم نسبة على ما يتقاضاه الطبيب من الأتعاب .

كما يلاحظ أنه المقصود بالمستشفى أية مستشفى مرخص لها بإجراء العمليات الجراحية حتى و لو كانت تحت اسم "مستوصف" طالما أن لديها السجلات الخاصة بإثبات المرضى الذين يدخلونها و الأطباء و الممارسين للعملية و باقي البيانات المطلوبة ، و سواء أكانت المستشفيات حكومية أو خاصة و بالتالي لا تدخل العيادات الخاصة في هذا المفهوم .

كما يلاحظ أنه يجب أن يجرى الطبيب العملية لحسابه الخاص مما يستوجب عدم التحصيل من الطبيب الاستشارى أو طبيب التخدير الذين يمكن أن يساعدوا الطبيب الجراح الذى يتقدم بطلب فتح العمليات و سداد مبلغ التحصيل .

كما يلاحظ أن الجراح الموظف بالمستشفى يخضع لضريبة المرتبات و ليس لضريبة المهن الحرة كما أن من يقوم بالجراحة في حالة الطوارئ أو المتطوع أن يقوم بالعملية بدون اجر فلا تحصيل في هذا الحالات .

أما اذا كانت المستشفى بالاتفاق مع طبيب ما لإجراء عملية جراحية لحساب المستشفى التى قامت بإعطائه مقابل عمله ، ففي هذه الحالة يتم خصم نسبة ١٠٪ أو ١٥٪ من الطبيب وفقاً للمادة ٧٤ و لا تطبق هذه المادة لعدم توفر الشرط الأساسي و هو أن يقوم الطبيب بإجراء العملية لحسابه .

المبحث الثاني : المستشفيات و نظام الخصم و الاضافة

يقصد بالخصم حجز مبالغ محددة من جهات معينة تحت حساب الضريبة ، و هذه الجهات من الخاضعين للضريبة بسبب أداء أعمال أو وقائع معينة تخضع لأحكام الضريبة و قد وردت أحكام التطبيق في المادة ٤٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، و تحددت هذه الجهات على سبيل الحصر و هى أما جهات محددة بالاسم بذاتها و على إطلاقها أو جهات أخرى ترك أمر تحديدها لوزير المالية .... المستشفيات . و قد تقررت أحكام الخصم في الضريبة على الأرباح للمهن غير التجارية بالمادة ٨٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ثم صدر القرار الوزاري رقم ١٦٩ لسنة ١٩٨٢ بتحديد المنشآت التى تلتزم بنظام الخصم .

و على ذلك فقد أصبحت شروط تطبيق أحكام الخصم كالآتي :

١- أن تكون الجهة الملتزمة بتنفيذ الخصم إحدى الجهات الواردة في المادة ٨٩ و القرار الوزاري الخاص بها .

٢- أن يكون من يقع عليه الخصم من أصحاب المهن غير التجارية التى حددها القرار الوزاري رقم ١٦٩ لسنة ١٩٨٢ الخاضعين للضريبة .

٣- أن يكون سبب الخصم الدفع بسبب أداء العمل المهني .

و فيما يتعلق **بنظام الاضافة** فهو بمقتضاه يتم حجز مبالغ من تحت حساب الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية عند معاملة الجهات مع أشخاص القطاع الخاص بالبيع .... هذا و قد وردت أحكام الاضافة في المادة ٤٥ و أحالت في تحديد هذه الجهات إلى المادة ٤٤ و اقتصرت في ذلك على : المستشفيات ...... و تسأل هذه الجهات وحدها عن إضافة النسب المقررة على الثمن المحصل ، كما تسأل عن توريد المبالغ الناشئة عن الاضافة إلى مصلحة الضرائب .

التحصيل من الجراحين ، تقضى المادة ٩١ بإلزام كل مستشفى يقوم به أى طبيب بإجراء عملية جراحية لحسابه الخاص دون أن يحصل منه مبلغا تحت حساب الضريبة و الحكمة من هذا النص

سـد الـثغرة في أحكام الخصم في ضريبة المهن غير التجارية إذ لا تنطبق أحكام المادة ٨٥ على المبالغ التى تسدد من الممولين مباشرة دون تدخل الجهات .

و يشترط لتطبيق أحكام هذه المادة ما يلى :

١- أن تكون هناك مستشفى تجرى فيه الجراحة .

٢- أن يكـــون الـجراح خاضعا للضريبة المهنية .

٣- أن يكون الموضوع إجراء جراحة للحساب الخاص للجراح .

٤- أن يكون السبب التصـــريح بإجراء الجراحة بالمستشفى .

الجهة المسئولة عن التحصيل من الجراح : قصرها الشرع عـلى المستشفى و هى تسمية عامة للمكان المرخص لإجراء العمليات الجراحية و يتوفر لديها السجلات الخاصة بإثبات المرضى الذين يدخلونها و الأطباء الممارسين للعملية و باقي البيانات المطلوبة .

في الشخص : لم يلـزم المشـرع بالتحصـيل سـوى الطبيـب الذى يجرى العملية الجراحية لحسابه الخـاص و لذلـك فـان طبيـب التخدير و طبيب القلب و الاستشارى الذى يمكن أن يساعدوا الطبيب الجراح فانهم غير ملزمين بالتحصيل و يكفى أن يتقدم الجراح بطلب فتح غرفة العمليات و سداد مبلغ التحصيل لتفتح غرفة العمليات للجراح و مساعديه .

و يجـب أن يكـون الجـراح خاضـعا للضـريبة عـلى المهن غير التجارية و لذلك فالجراح الموظف بالمستشفى و كذلك من يقوم بالجراحة في حالات الطوارىء أو المتطوع لا يتم التحصيل منهم .

موضوع التحصيل من الجراح : موضوع التحصيل هنا هو إجراء جراحة للحساب الخاص للجراح و طبـيعي أن العمـليات الجراحـية الـتى يـتم الـتعاقد عليها مع المستشفى اذا تم التعاقد عليها مع الجهـات ينطبق على المدفوعات عنها المادة ٤٤ باعتبارها خدمة أما اذا اتفقت المستشفى مع الجراح على إجراء الجراحة لحسابها فينطبق على مدفوعات المستشفى المادة ٨٩ إلى الطبيب الجراح.

سبب التحصيل من الجراح : السـبب المنشئ للتحصـيل هـو التصـريح لـلجراح بإجـراء العملية الجراحـية لحسـابه الخاص بالمستشفى و هذا العمل هو الأداء المحقق لربح الجراح و من ثم جعله المشرع الواقعة المنشئة للتحصيل تحت حسابه الخاص .



الفصل الثالث : المشكلات الضريبية للمنشآت الطبية



المبحث الأول : مـــــدى أحقية ممولي المهن غير التجارية في ترحيل خسائر النشاط في سنوات الإعفاء الضريبي إلى أرباح السنوات الخمس التـــالية التــــي تــخــضع أربـــاحــهـــا لـلـــضــــريبة

تنص المادة (٢٨) من الباب الثاني (إيرادات النشاط التجاري و الصناعي) من الكتاب الأول (الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ ، على ما يأتى :

"اذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة فان هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكمالها نقل الباقي إلى السنة التالية ، فإذا بقى بعد ذلك جزء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى و لا يسرى هذا الحكم على أوجه النشاط التى يتم ربط الضريبة عليها على أساس مقطوع أو ثابت . (فقرة أولى)

و في حالة التوقف الجبري لا تحتسب فترة التوقف من بين الفترات المنصوص عليها في هذه المادة" . (فقرة ثانية)

يستفاد من هذا النص القانونى بالنسبة للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين فيما يتعلق بإيرادات النشاط التجاري و الصناعي ، ما يأتى :

١- أن ترحيل خسارة إحدى السنوات يتم بالكامل إلى أرباح السنة التالية و حتى السنة الخامسة و لا يجوز بعد ذلك نقل شئ من الخسارة إلى حساب سنة أخرى .

٢- أن هذا النص القانوني عام يسرى سواء أكانت تمسك حسابات منتظمة أو لا تمسك مثل هذه الحسابات و من ثم يتم تحديد نتيجة أعمالها بطريق التقدير .

٣- أن هذا النص القانوني مطلق و يسرى سواء أكانت المنشأة في سنوات إعفاء ضريبي أم في سنوات خضوع للضريبة .

كما تنص الفقرة الثالثة من المادة (٦٩) من الباب الرابع (إيرادات المهن غير التجارية) من الباب الأول من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المشار إليه على ما يأتي :

"و في تطبيق أحكام هذا الباب يسرى حكم المادة (٢٨) من هذا القانون اذا كان الممول ممسكا دفاتر منتظمة" .

يستفاد من هذا النص القانوني الآتي :

أن نص المادة (٢٨) يعمل به بالنسبة لمولي الضريبة على المهن غير التجارية و غيرها من المهن الحرة شريطة أن يكون الممول ممسكا دفاتر منتظمة .

كما ينص البند (٤) من المادة (٧١) من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المشار إليه على ما يأتي :

"يعفى من الضريبة (أى الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية) ، أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم ، و ذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة ، و لا يلزمون بالضريبة إلا اعتبارا من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافا إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون مزاولة المهنة و فترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط اذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، و تخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة اذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاما ، و يشترط لسريان الإعفاء أن يزاول المهنة منفردا دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متمتعا بالإعفاء " .

كما تنص المادة (٧٣) من ذات القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ على ما يأتي :

"يلتزم الممول بإمساك دفتر يومية يؤشر على كل صفحة منه من المأمورية المختصة ، و أن يقيد فيه يوما بيوم كل الإيرادات و كذلك التكاليف و المصروفات الفعلية اللازمة لمباشرة المهنة. (فقرة أولى)

و على الممول أن يسلم إلى كل من يدفع إليه مبلغا مستحقا لـه بسبب ممارسة المهنة كأتعاب أو عمولـة أو مكافآت أو أى مبلغ آخر خاضع لهـذه الضريبة ايصالا موضحا بـه التاريخ و قيمة المبلغ المحصل موقعا عليه منه و يستخرج هذا الايصال من دفتر قسائم مسلسلة تسلمه مصلحة الضرائب لكل ممول . (فقرة ثانية)

و يلتزم الممول بتقديم هذين الدفترين إلى مصلحة الضرائب عند كل طلب" (فقرة ثالثة)

و لنا أن نتساءل هل لو حقق ممول المهن الحرة خسائر في سنوات الإعفاء الضريبي يحق لـه ترحيلها إلى أرباح السنة أو السنوات التالية حتى السنة الخامسة بغض النظر عن أن هذه السنوات التالية هى سنوات خضوع للضريبة .

و ردا على ذلك فأن نص المادة (٢٨) من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ – المعمول بها بالنسبة لمولي المهن الحرة بموجب نص الفقرة الثالثة من المادة (٦٩) من ذات القانون هو نص عام مطلق يسرى على سنوات الإعفاء من الضريبة كما يسرى على سنوات الخضوع للضريبة شريطه أن يكون ممول المهن الحرة ممسكا دفاتر منتظمة التى نصت عليها المادة (٧٣) من ذات القانون . هذا هو القيد الوحيد المشروط قانونا بالنسبة لمولي المهن الحرة .

و من ثم فأنه يحق لمولي المهن الحرة ترحيل الخسارة التى تلحق بهم في إحدى سنوات الإعفاء إلى أرباح السنة التالية – سواء أكانت سنوات إعفاء أو سنوات خضوع – و حتى السنة الخامسة شريطة أن يكون هذا الممول ممسكا الدفاتر المنتظمة المنصوص عليها في المادة (٧٣) من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ .

المبحث الثاني : مدى خضوع بعض الأنشطة لضريبة المهن غير التجارية

---

(١) تأجير طبيب عيادة بمعداتها :

ذهبت مصلحة الضرائب في تعليماتها التفسيرية إلى إخضاع الأرباح التى يحققها طبيب من تأجير عيادته للضريبة على أرباح المهن غير التجارية باعتباره نشاطا لا يخضع لضريبة أخرى .

و قد استندت المصلحة في رأيها إلى المبادئ التى قررها حكم محكمة النقض الصادر في الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ق بجلسة ١٩٦٦/١٢/٧ و هى :

١- الضريبة على المهن غير التجارية أصبحت ضريبة القانون العام و لم تعد تشمل كل نشاط يزاوله المول و لو لم يتخذه مهنة له ما دام لا يخضع لضريبة أخرى و لم تعد تتطلب أن ينقطع لمزاولة مهنته أو نشاطه .

٢- و لا وجه للقول بأن المهنة و النشاط مترادفان لأن المشرع منزه عن إيراد المترادفات. و الواقع أنهما متغايران إذ المهنة تستوجب الانقطاع و الاحتراف بنية الكسب بينما النشاط لا يعنى الاحتراف أو التكرار بل يكفى فيه بذل الجهد لفترة قد تطول يعقبها إنتاج يدر على صاحبه ربحا لا يخضع لضريبة أخرى فيتعين اخضاعه لضريبة المهن غير التجارية باعتباره المظهر المادى لمزاولة النشاط و أن يرق إلى حد الامتهان أو الاحتراف .

٣- لا يلزم أن يكون قصد الربح متوافر عند بدء مزاولة النشاط ، و يكفى أن يكون هذا القصد هو أحد الدوافع التى دعت إليه.

(٢) عضو هيئة التدريس بكلية الطب :

يخضع عضو هيئة التدريس بكلية الطب للضريبة الموحدة على المرتبات عن مرتبه الذى يتقاضاه من الجامعة بينما يخضع في نفس الوقت للضريبة على نشاطه المهني من مزاولة مهنته في عيادته الخاصة .

(٣) الأطباء الممارسون و الأخصائيون بالهيئة العامة للتأمين الصحي :

يقيد هؤلاء الأخصائيون في قائمة خاصة بالأخصائيين المعتمدين لدى المؤسسة العلاجية للهيئة العامة للتأمين الصحي بناء على مؤهلات و خبرات محددة ، و قد استبان لمصلحة الضرائب أن هذا القيد لا يعدو أن يكون إجراء إداريا بحيث لا يرتب أى علاقة عمل أو أية علاقة تعاقدية بين المؤسسة و بين هؤلاء الأخصائيين هذا فضلا عن أن المستشفى لا تعتبر مسئولة عن تصرفاتهم قبل الغير .

و يمكن توصيف هؤلاء الأخصائيين وفقا للائحة و القرارات الصادرة في هذا الشأن إلى — أخصائي زائر — و هو المصرح له بعلاج مرضاه الخصوصيين بمستشفيات المؤسسة و لا يحصل منها على أى أتعاب — أخصائي عامل — و هو الأخصائي الذى يقيد بإحدى مستشفيات المؤسسة لعلاج مرضى الجهات المتعاقدة معه .

و قد ذهبت محكمة النقض في حكمها في الطعن رقم ٤٥٨ لسنة ٤١ق بجلسة ١٩٧٦/٤/١٥ باعتبار العلاقة التى تربط الطبيب بالهيئة العامة للتأمين الصحي هى علاقة عمل ، و من ثم يخضع ما يتقاضاه للضريبة على المرتبات و الأجور تأسيسا على أن مناط تكييف عقد العمل و تمييزه عن عقد المقاولة و غيره من العقود هو بتوافر عنصر التبعية التى تمثل في خضوع العامل لرب العمل و اشرافه و رقابته .

و على ضوء هذا الحكم رأت مصلحة الضرائب بعد دراسة كافة العقود التى تحررها الهيئة بينها و بين الأطباء بكافة تخصصاتهم إعادة النظر في التعليمات السالفة و قررت في ملحق تعليماتها رقم ١٠ بتاريخ ١٩٧٧/٧/٢ ذهبت فيها إلى اعتبار العقد المحرر بين الهيئة العامة للتأمين الصحي و بين الأطباء بكافة تخصصاتهم و أنواعهم عقد عمل سواء تمت مباشرة العمل من الطبيب بمستشفيات الهيئة أو بالعيادة الخاصة طالما أن عنصر التبعية يتوافر فيه بوجود الأشراف و التوجيه و الرقابة من الهيئة العامة للتأمين الصحي و بالتالي يخضع الإيراد الناتج من هذا العقد للضريبة على المرتبات و الأجور و ما في حكمها .

(٤) الطبيب الذي يفتتح مستشفى :

أن أرباح الطبيب الذى يفتتح مستشفى أو مصحة لمعالجة مرضاه ، و لم يقتصر على تقديم المشورة الطبية و إنما تعهد أيضا بتقديم الطعام و المكان طوال مدة العلاج بحيث أصبح لهذا النشاط أهمية تفوق الجانب الفني من العمل . و نكون عندئذ أمام منشأة تجارية يخضع الإيراد الناتج منها للضريبة على أرباح النشاط التجاري و الصناعي .

على أن احتفاظ بعض الأطباء بالمدن بعدد من الأسرة في عياداتهم لإيواء المرضى من القرى المجاورة حتى يكونوا تحت إشراف الطبيب لأن بعدهم عنه قد يعرضهم للخطر لا يؤدى إلى اعتبار عياداتهم مستشفى خصوصا اذا لم يأخذ الطبيب أجرا مستقلا و لم يقدم غذاء للمرضى . و في مثل هذه الأحوال يخضع ربح الطبيب للضريبة على أرباح نشاطه المهني .

(٥) الطبيب البيطري :

يخضع إيراد الطبيب البيطري للضريبة على أرباح نشاطه المهنى بنفس الشروط التى يخضع لها الطبيب البشرى . و يخضع للضريبة على ارباحه التجارية و الصناعية اذا قام بصنع بعض الأدوية و باعها للجميع دون أن يقتصر على عملائه و كذلك اذا استغل مصحة أو مستشفى للحيوانات .

(٦) طبيب الأسنان :

بالنسبة لطبيب الأسنان اذا ما قام بصنع معجون للأسنان أو بعض المساحيق و لم يقتصر على بيعها لعملائه فقط و إنما لكل من يطلبها ، كما لم يقتصر في بيعها على عيادته و إنما امتد إلى بيعها إلى الصيدليات . فيخضع من ثم للضريبة عن نشاطه التجاري و الصناعي .

(٧) الطبيب الأخصائي الذي يستغل بنك دم يملكه :

أفتت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى و التشريع بمجلس الدولة بجلستها المنعقدة في ١٩٧٥/٩/٢٤ ملف رقم ٢٠٠/٢/٣٧ إلى أن الأرباح التى يحققها الطبيب المذكور بوصفه صاحب بنك دم خاص يخضع لضريبتين الأولى ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية بالنسبة للأرباح الناتجة عن استغلال هذا البنك بعد أن يخصم منها ما يقابل إيراده بوصفه طبيبا أخصائيا و الثانية الضريبة على أرباح المهن غير التجارية بالنسبة إلى المبلغ الذى يقابل إيراده كطبيب أخصائي في هذا المجال تأسيسا على أنه لما كان الثابت أن الطبيب صاحب بنك الدم يجمع بين حقه بوصفه مالكا و مديرا لهذا البنك و بين عمله كطبيب أخصائي في أمراض الدم و حفظه و نقله فانه يخضع لضريبتين ، أولاهما الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية الناتجة عن استغلال

هذا البنك بعد أن يخصم منها ما يقابل إيراده بوصفه طبيبا أخصائيا حيث ثبت أن نسبة تكلفة نشاط هذا البنك إلى إيراداته تؤكد عليه عنصر رأس المال الذى يتضافر مع عنصر العمل في إنتاج الربح . و ثانيهما الضريبة على أرباح المهن الحرة بالنسبة إلى المبلغ الذى يقابل إيراده كطبيب أخصائي في هذا المجال على أساس أنه يمارس مهنة غير تجارية يكون العمل القائم على الخبرة العلمية و الفنية عنصرها الأساسى و قوامه الكشف المتطوع و التأكد من الأمراض بما يسمح بأخذ دم منه و الاستعانة بخبرته الفنية في تجفيف و حفظ و نقل و تحديد فصيلة الدم .

و لا حجة فيما يقال من أن الأرباح الناتجة من استغلال هذا البنك تخضع كلها للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية للارتباط الوثيق بين نشاط الممول بوصفه طبيبا في البنك و نشاطه بوصفه مالكا . و صعوبة فصل الأرباح بين هذين النشاطين ، فهذا القول مردود بأن الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على أرباح المهن غير التجارية مستقلتان و لكل منهما قواعدهما الخاصة ، كما أنه ليس في القانون على الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على أرباح المهن غير التجارية رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (و من بعده القانون الحالي) أى نص يجيز البحث عن صلة التبعية بين فرع من فروع دخل الممول و فرع آخر و ربط الضريبة على مجموع دخله من تلك الفروع على أساس القواعد التى تسرى على فرع واحد منها .

و قد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التفسيرية رقم ١٤ على المادة ٧٢ من القانون القديم في ١٩٧٩/١٢/١٩ (و هى تقابل نص المادة ٧٣ من القانون الحالي) توجه النظر إلى ضرورة مراعاة ما انتهى إليه رأى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى و التشريع بمجلس الدولة في هذا الموضوع بالنسبة للحالات المماثلة .

(٨) الممرض :

يعتبر الممرض عاملا سواء أكان يعمل لدى طبيب أو في المستشفى أو كان متعاقدا مع المريض مباشرة و يخضع إيراده للضريبة على المرتبات و الأجور – و لكن توجد طائفة من الممرضين يقتصر عملهم على إعطاء الحقن للمرضى في منازلهم و هؤلاء يخضع إيرادهم للضريبة على المهن غير التجارية لاستقلالهم في عملهم .

(٩) التدليك و المجبر :

تعتبر مهنة التدليك الطبى (المجبر) من المهن غير التجارية و تخضع لهذه الضريبة لأنها مهنة تشبه مهنة الطبيب و الخبير فهى تشبه الاولى في أن من يباشرها يجب أن يلم بمعلومات طبية كالتشريح كما أن الطبيب لا يمكنه الاستغناء عنه في كثير من الحالات ، كما أنه يعد الثاني

لانــه خــبير في فـنـه – هـذا و أن الأعمــال التى يقوم بها الدلك لا تعدو أن تكون إلا مجرد خدمات يؤديها لدى الغير دون تفاعل بين رأس المال و العمل كما و أنها عمل قائم على الممارسة الشخصية.

كمـا و أن مهـنـة المجـبر تقـوم عـلى الممارسـة الشخصية و بالـتالي تخضـع إيـراداته للضريبة على المهن غير التجارية .

(١٠) الطبيب الشرعي :

جرت مصلحة الضرائب على إخضاع ما يحصل عليه هؤلاء من أتعاب تصرف لهم نظير تقديمهم لخـبراتهم أمـام المحاكم في تلك القضايا لضريبة المهن الحرة طالما أن الطبيب يتقاضى المكافأة لعمله و كفايـته إلا أن مصـلحة الطـب الشـرعى عارضـت في ذلك و طالبت اخضاعهم لضريبة كسب العمل للأسباب الآتية :

أ- أن لائحــة مصـلحة الطـب الشــرعى تـنص عـلى أن الأطباء الشرعيين يحضرون أمام المحاكم لابـداء الـرأى كخـبراء حيـنما يطلـب مـنهم ذلـك فكأنمـا تقديـم خـبرتهم أمـام المحــاكم إنما هو إجراء تقتضيه دواعي الوظيفة .

ب- أنه محظور على الأطباء الشرعيين إعطاء فتاوى شرعية للفصل في القضايا من أى نوع كما أنه محظـور علـيهم الاشـتغال بمهنتهم في الخارج فلا يجوز لهم مزاولة مهنتهم بفتح عيادات و من ثم ينقضى قياسهم بالاطباء العاديين المصرح لهم بمزاولة المهنة في الخارج .

و خلصت من ذلك إلى اخضاعهم لضريبة كسب العمل فيما يتعلق بهذه المكافآت على اعتبار إنها تصرف لهم على عمل تقتضيه دواعي الوظيفة و بناء عليه فقد أفتى قسم التشريع و الفتوى بمجلس الدولـة بانــه يـرى أن اللائحــة الداخلـية لادارة الطـب الشـرعى تحظـر عـلى الأطـباء الشـرعيين مــن موظفـى الدولـة إعطـاء فـتاوى طبـية شـرعية للخصـوم أو الاشـتغال بمهـنـتهم في الخــارج و لا تدفـع لهـم أتعـاب عـلى المهـام الـتى يـندبون لهـا مـن المحاكم و النيابات الأهلية و البوليس في الحــــوادث الجنائية .

أما الأتعاب التى لهم الحق في الحصول عليها في القضايا الجنائية التى لا يكون ندبهم فيها من المحكمــة ، أو الـنـيابة مباشـرة بـل يكون بناء على طلب مجنى عليه مدع لحقوق مدنية لا تؤثر في اعتـبار الأطباء الشرعيين لا يشتغلون بمهنتهم بعيدا عن وظائفهم و ما داموا لا يباشرون مهنتهم إلا في حدود وظائفهم الحكومية فلا يعتبرون من أصحاب المهن غير التجارية و الأتعاب التى تدفع لهم من المدعيين المدنيين في القضايا التى ينتدبون لها تسرى عليها ضريبة المرتبات و الأجور .

المبحث الثالث : أماكن مزاولة نشاط المنشآت الطبية *

حددت المادة الاولى من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية على أن تعتبر منشأة طبية كل مكان أعد للكشف على المرضى أو علاجهم أو تمريضهم أو إقامة الناقهين و تشمل ما يلي :العيادة الخارجية – العيادة المشتركة – المستشفى الخاص – دار النقاهة ، كما نصت على :

(١) أثر وفاة مستأجر المنشأة الطبية أو تركه لها :

نصت المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية على أنه :

" لا ينتهي عقد إيجار المنشأة الطبية بوفاة المستأجر أو تركه العين و يستمر لصالح ورثته و شركائه في إستعمال العين بحسب الأحوال و يجوز له و لورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة، و في جميع الأحوال يلتزم المؤجر بتحرير عقد إيجار لمن لهم حق في الاستمرار في شغل العين" .

و هذا النص إن هو إلا ترديد لذات المعنى الوارد بالمادة ٢٩ من القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧ في فقرتها الثانية من المادة ٢٩ سالفة الذكر على أنه إذا كانت العين مؤجرة لمزاولة نشاط تجارى أو صناعي أو مهني أو حرفي فلا ينتهي العقد بوفاة المستأجر أو تركه العين و يستمر لصالح ورثته و شركائه في استعمال العين بحسب الأحوال . كما جاء في الفقرة الثالثة من ذات المادة على انه و في جميع الأحوال يلتزم المؤجر بتحرير عقد إيجار لمن لهم حق في الاستمرار في شغل العين ، و يلتزم هؤلاء الشاغلون بطريق التضامن بكافة أحكام العقد .

عملاً بهذا النص فإن عقد إيجار المنشأة الطبية لا ينتهى بوفاة المستأجر أو تركه العين و يستمر لصالح ورثته و شركائه في إستعمال العين بحسب الأحوال .

و الهدف من استمرار عقد الإيجار للمنشأة الطبية بالنسبة للشركاء هو تغليب الصالح العام على المصلحة الخاصة للمؤجر حتى لا يتأثر نشاط المنشأة الطبية بوفاة المستأجر أو التنازل عنها و حتى تستمر المنشأة في تقديم خدماتها للجمهور و بالنسبة لورثة المستأجر فقد جاء النص عاماً و لم يشترط احتراف الورثة أو أيهم ذات نشاط المورث المستأجر و من ثم يكون ورثة مستأجر المكان بسبب حرفته البقاء في العين المؤجرة لمورثهم أن رغبوا في ذلك دون اشتراط احتراف أيهم لذات حرفة المورث .

---

* إيجار الأماكن المفروشة – المستشار / مصطفى مجدى

(٢) تنازل المستأجر أو ورثته من بعده عن المنشأة الطبية :

أجازت المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ لمستأجر المنشأة الطبية و لورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، و يلتزم المؤجر بتحرير عقد الإيجار للطبيب المتنازل إليه ، و يشترط لتطبيق هذا النص :

١- وجود عقد إيجار منصوص فيه على أن العين مؤجره لاستعمالها منشأة طبية إذ الأصل أن تأجير الشقق يكون للسكن فإذا لم يذكر في صلب العقد إنها مؤجرة لإستعمالها منشأة طبية فإنه يكون على مدعى ذلك أن يثبت ما يخالف الأصل و له إثباته بكافة طرق الإثبات .

٢- أن رخصة التنازل عن الإيجار مقررة للطبيب المستأجر و لورثته فقط وفق ما جاء بالمادة الخامسة و بالتالي فلا يجوز لغير هؤلاء أن يمارس هذه الأماكن كشريك في ممارسة المهنة مثلاً .

٣- أن يكون التنازل لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة وفقاً لقانون المنشأة الطبية رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ .

(٣) هل يحق للمالك تقاضى ٥٠٪ من ثمن التنازل بعد خصم قيمة المنقولات ؟

صدر القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ و جاء بنص مستحدث هو نص المادة ٢٠ منه الذى نص على انه :

" يحق للمالك عند قيام المستأجر في الحالات التى يجوز له فيها بيع المتجر أو المصنع أو التنازل عن حق الانتفاع بالوحدة السكنية أو المؤجرة لغير أغراض السكنى الحصول على ٥٠٪ من ثمن البيع أو مقابل التنازل بحسب الأحوال بعد خصم قيمة المنقولات التى بالعين .

و على المستأجر قبل إبرام الاتفاق إعلان المالك على يد محضر بالثمن مخصوماً من نسبة ٥٠٪ المشار إليها خزانة المحكمة .....الخ .و ذهب رأى إلى أن هذا الحكم يسرى على التنازل عن إيجار المنشأة الطبية باعتبار أن القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ لاحق للقانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ . لأن العبرة بتاريخ صدور القانون و أن كان القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ عمل به في ١٩٨١/٧/٣١ قبل العمل بقانون المنشآت الطبية في ١٩٨١/٩/٢٦ .

و بالتالي لا يجوز لمستأجر المنشأة الطبية أو ورثته التنازل عن إيجار المنشأة الطبية إلا بعد إعلان المالك بذلك على يد محضر و مرور شهر من تاريخ الإعلان . و يقع باطلاً كل تنازل يتم بالمخالفة لهذا الحكم (م ٥ قانون رقم ١٣٦ لسنة١٩٨١) مع تطبيق سائر أحكام المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ .

بينما ذهب رأى آخر إلى أن نص المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ و التى تعطى المالك في حالة التنازل عن إيجار الأماكن المؤجرة للسكن أو لغير ذلك حق استرداد المكان بدفع ٥٠٪ من المتنازل إليه واجبة التطبيق على تنازل مستأجر المنشأة الطبية أو ورثته في مقابل مالي . بل أن هذه الحالة هى المثل الواضح لتجويز التنازل بناء على نص في القانون و التى تدخل في عموم نص المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ .... في الحالات التى يجوز التنازل عن حق الانتفاع بالوحدة السكنية أو المؤجرة لغير أغراض السكنى .

و سوف يثير هذا الاتجاه صعوبة في التطبيق خصوصاً في حالة ما اذا كان التنازل لطبيب بغير مقابل مادي . و من جهة أخرى فقد صرح المشرع لمستأجر المنشأة الطبية أو ورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة و الزم المؤجر بتحرير عقد إيجار له . و ذلك بهدف تحقيق الصالح العام للجمهور و هو استمرار المنشأة الطبية في تقديم خدماتها للجمهور .فكيف يتفق ذلك مع حق المالك في شراء الوحدة المؤجرة بالشروط المنصوص عليها في المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ . و في ذلك تعارض تشريعي واضح يحسن تداخل المشرع لحسمه . و نرى حلاً لذلك منع التنازل عن المنشأة لطبيب بدون مقابل مادي و حصر حق المالك في هذه الحالة في النسبة المستحقة له بموجب المادة ٢٠ من القانون ١٣٦ لسنة ١٩٨١ ، أى أن حقه يتعلق بالمقابل المادى فقط دون المنشأة الطبية في ذاتها . و ذلك تحقيقاً للهدف من النص و هو إستمرار المنشأة الطبية في تقديم خدماتها الطبية للجمهور .

و قد ذهب رأى آخر إلى أن نص المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ لا يسرى في حالة تنازل مستأجر المنشأة الطبية أو تنازل ورثته من بعده عنها لطبيب مرخص له بمزاولة ذلك لأن نص المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ نص عام ، بينما نص المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ نص خاص و القاعدة أن النص الخاص يقيد النص العام و لو كان النص العام لاحقا عليه .

(٤) تأجير جزء من المنشأة الطبية :

أجازت المادة السادسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ في فقرتها الثانية لمن يستأجر عيادة خاصة أن يؤجر جزء منها لطبيب أو لأكثر للعمل معه في نفس المقر و بترخيص مستقل لكل منهم بموجب عقد تودع نسخه منه النقابة الفرعية المختصة و في هذه الحالة يكون المستأجر الأصلى ملزم بدفع زيادة قدرها ٧٠٪ من القيمة الايجارية للمالك . و في حميع الأحوال يقتصر نشاط

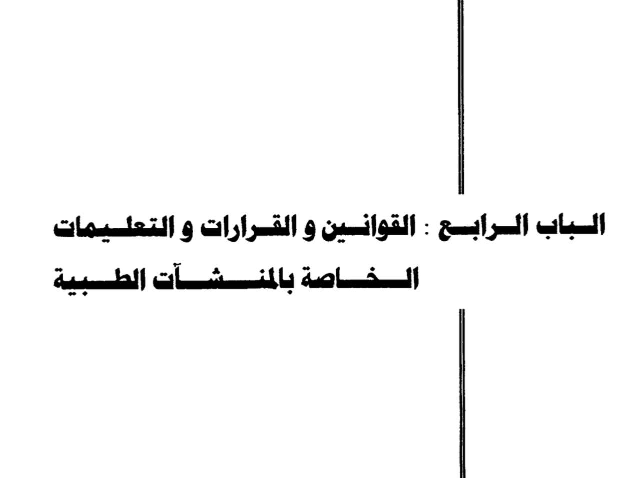
المنشأة على تخصيص الطبيب المرخص له طبقاً لجداول الأخصائيين و الممارسين العاملين بالنقابة . و هذا الحكم تطبيق خاص لما ورد بالمادة ٤٠/ب من القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧ . و ذهب رأى محل إعتبار إلى أن نص المادة السادسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ في فقرته الثانية السالف الإشارة إليه الخاص بحالة التأجير الجزئي خالياً، اما اذا أجر الطبيب جزء من عيادته مفروشاً تعين عليه أن يفي للمالك بالنسبة القانونية المحددة في المادة ٤٥ من القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧ و التى تختلف باختلاف تاريخ إنشاء المبنى أو الترخيص بإنشائه حسب الأحوال و هذا الرأى هو المتفق مع روح التشريع و العدالة .

(٥) هل يجوز للمالك تقاضي نسبة ال ٥٠٪ المنصوص عليها بالمادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ عند التنازل عن المنشأة الطبية ؟

أ- التنازل عن حق إيجار المنشأة الطبية فيشترط فيه أن يكون المتنازل إليه طبيب مرخص له مزاولة المهنة (و يكفى الترخيص و لا يشترط المزاولة الفعلية) .

ب- أن المادة الخامسة من القانون ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشأة الطبية تضمنت النص على التزام المؤجر بتحرر عقد إيجار لمن لهم حق الاستمرار في شغل العين .

أن حق التنازل عن المنشأة الطبية فإن هذا الحق و إن كان متعيناً إعماله مراعاة للاعتبار الذى تقرر النص من أجله و هو الإبقاء على المنشآت الطبية و هو متعلق بالنظام العام إلا أنه و قد جاء نص المادة ٢٠ عاماً و لم يستثن المنشآت الطبية أو غيرها من الخضوع لأحكامه فإنه يتعين أن يكون إعمال المادة الخامسة منه فيما تضمنته من حق الطبيب و ورثته من بعده في التنازل عن المنشأة الطبية لطبيب مرخص مقيداً بما تضمنته المادة ٢٠ من القانون ١٣٦ لسنة ١٩٨١ من قيود لا تتعارض و الاعتبار المشار إليه . و بالتالي فإنه يتعين على الطبيب المستأجر للمنشأة الطبية أو ورثته قبل التنازل عنها إعلان المالك بالثمن المعروض و إتباع باقي إجراءات المادة ٢٠ المشار إليها و ذلك لإتاحة الفرصة له للتحقق من جدية الثمن المعروض و من توافر الشروط المتطلبة في المتنازل إليه و إبداء ما قد يكون لديه من اعتراضات في هذا الصدد — و ليس ليتاح له إبداء الرغبة في الشراء على إعتبار أن التنازل أو البيع لا يتم إلا لطبيب. أما إذا كان المالك طبيباً مرخصاً له في مزاولة المهنة فإن شراءه المنشآت الطبية في حالة لن يترتب عليه تفويت الاعتبار الذى شرع من أجله النص و بالتالي يحق له الشراء و يفضل على الغير وفقاً للمضرة .



الباب الرابع : القوانين و القرارات و التعليمات الخاصة بالمنشآت الطبية

الفصل الأول : القوانين و القرارات الوزارية



المبحث الأول : القوانين

قانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية *

مادة ١- في تطبيق أحكام هذا القانون تعتبر منشأة طبية كل مكان للكشف على المرضى و علاجهم أو تمريضهم أو إقامة الناقهين و تشمل ما يأتي :

أ) العيادة الخاصة : هي كل منشأة يملكها أو يستخرجها و يديرها طبيب أو طبيب أسنان كل حسب مهنته و مرخص له في مزاولتها و معدة لاستقبال المرضى و رعايتهم و يجوز أن يكون بها أسرة على ألا يتجاوز عددها ثلاثة أسرة و يجوز أن يساعده طبيب أو اكثر مرخص له في مزاولة المهنة من ذات التخصص .

ب) العيادة المشتركة : و هي كل منشأة يملكها أو يستأجرها طبيب أو اكثر مرخص لهم في مزاولة المهنة و معدة لاستقبال المرضى و رعايتهم طبياً و يجوز أن يكون بها أسرة لا يتجاوز عددها خمسة أسرة و يعمل بالعيادة المشتركة اكثر من طبيب من تخصصات مختلفة تجمعهم إدارة مشتركة يكون أحدهم هو المدير الفني المسئول عن العيادة و يجوز الترخيص في إنشاء عيادة مشتركة لجمعية خيرية مسجلة بوزارة الشئون الاجتماعية أو لهيئة عامة يكون من بين أغراضها إنشاء و إدارة هذه العيادة المشتركة أو شركة لعلاج العاملين بها على أن يديرها طبيب مرخص له مزاولة المهنة .

ج) المستشفى الخاص : و هي كل منشأة أعدت لاستقبال المرضى و الكشف عليهم و علاجهم و يوجد بها اكثر من خمسة أسرة على أن يكون ذلك تحت إشراف و إدارة طبيب مرخص له بمزاولة المهنة .

د) دار النقاهة : و هي كل منشأة أعدت لإقامة المرضى و رعايتهم طبياً أثناء فترة النقاهة من الأمراض ، على أن يكون ذلك تحت إشراف و إدارة طبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، كما يعتبر صاحب المنشأة هو من يصدر بأسمه ترخيص بمزاولة نشاط المنشأة .

مادة ٢ – لا يجوز لمنشأة طبية مزاولة نشاطها إلا بترخيص من المحافظ المختص بعد تسجيلها في النقابة الطبية المختصة مقابل رسم تسجيل يؤدى للنقابة و يتحدد على النحو التالي :

١) ٢٠ جنية للعيادة الخاصة .

٢) ٥٠ جنية للعيادة المشتركة .

٣) ٢٠ جنية عن كل سرير بالمستشفى الخاص أو دار النقاهة .

و يجوز بقرار من وزير الدولة للصحة مضاعفة هذه الرسوم بعد أخذ رأى النقابة المختصة ، و تقوم المحافظة المختصة عند الترخيص للمنشأة الطبية بمزاولة نشاطها بإخطار وزارة الصحة بالبيانات اللازمة لتسجيلها في سجل مركزى ينشأ لهذا الغرض .

مادة ٣ – يجب أن تكون ادارة المنشأة الطبية لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة على أن تكون إدارة المنشأة الطبية مختصة بطب و جراحة الأسنان لطبيب أسنان مرخص له بمزاولة مهنة طب و جراحة الأسنان .

و اذا تغير مدير المنشأة وجب على صاحب المنشأة إخطار الجهة الإدارية بالمحافظة و النقابة الفرعية المختصة بذلك خلال أسبوعين بخطاب موصى عليه و عليه أن يعين لها مديراً أخر خلال أسبوعين من تاريخ الإخطار على أن يخطر الجهة الصحية المختصة بأسمه و إلا وجب إغلاقها ، فإذا لم يتم اغلاقها قامت السلطات المختصة بإغلاقها إدارياً لحين تعيين مدير .

مادة ٤– اذا توفى صاحب المنشأة جاز إبقاء الرخصة لصالح الورثة مدة عشرين عاماً تبدأ من تاريخ الوفاة على أن يتقدموا بطلب خلال ستة أشهر من تاريخ الوفاة و يشترط في هذه الحالة تعيين مدير للمنشأة يكون طبيباً مرخصاً له بمزاولة المهنة و عليه إخطار الجهة الإدارية و نقابة الأطباء المختصة بذلك، فإذا تخرج أحد أبناء المتوفى من إحدى كليات الطب خلال هذه الفترة نقل ترخيص المنشأة بأسمه فإذا كان لا يزال بإحدى سنوات الدراسة بالكلية عند انتهاء المدة منح المهلة اللازمة لحين تخرجه لتنتقل إليه الرخصة ، أما اذا انتهت المدة دون أن يكون من بين أبناء صاحب المنشأة طبيب أو طالب بإحدى كليات الطب وجب على الورثة التصرف فيها بمعرفة الجهة الإدارية المختصة بمنح الترخيص .

مادة ٥ - لا ينتهي عقد إيجار المنشأة الطبية بوفاة المستأجر أو تركه العين و يستمر لصالح ورثته في استعمال العين بحسب الأحوال و يجوز له و لورثته من بعده النزول عنها لطبيب مرخص له مزاولة المهنة و في جميع الأحوال يلتزم المؤجر بتحرير إيجار لمن لهم حق الاستمرار في شغل العين .

مادة ٦- يشترط الترخيص بإنشاء و ادارة عيادة خاصة أن يكون المرخص له طبيبا أو طبيب أسنان مرخصاً له في مزاولة المهنة كما يجوز الترخيص لأكثر من طبيب بإدارة عيادة خاصة بكل منهم في نفس المقر بعد تسجيلها و موافقة النقابة الفرعية المختصة طبقاً للمادة الثانية من هذا القانون .

و يجوز لمن يستأجر عيادة خاصة أن يؤجر جزءاً منها لطبيب أو لأكثر للعمل معه في نفس المقر و بترخيص مستقل لكل منهم و بموجب عقد تودع نسخة منه النقابة الفرعية المختصة و في هذه الحالة يكون المستأجر الأصلي ملزماً بدفع زيادة قدرها ٧٠٪ من القيمة الايجارية للمالك .

و في جميع الأحوال يقتصر نشاط المنشأة على تخصص الطبيب المرخص له طبقاً لجداول الأخصائيين و الممارسين العاملين بالنقابة .و لا يجوز للطبيب أن يمتلك أو يدير أكثر من عيادة خاصة إلا لأسباب تقررها النقابة الفرعية المختصة و لمدة أقصاها خمس سنوات ، و لا يجوز تجديد هذه المدة لأي سبب من الأسباب .

مادة ٧ - يجب أن تتوافر في المنشأة الطبية الاشتراطات الصحية و الطبية التى يصدر بتحديدها قرار من وزير الدولة للصحة و تشمل الاشتراطات الصحية كل ما يتعلق بالتجهيزات و كيفية أداء الخدمة الطبية مع مراعاة استيفاء الشروط و المواصفات الخاصة بحجرة العمليات في حالة إجراء جراحات و ذلك مع عدم الإخلال بأحكام القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٦٠ في شأن تنظيم العمل بالإشعاعات المؤدية المؤينة و الوقاية من إخطارها ، في حالة وجود جهاز أشعة .

مادة ٨- يشترط في الطبيب الذى يعمل في إحدى المنشآت الطبية ما يأتى :

١- أن يكون مصريا .

٢- أن يكون اسمه مقيداً في سجلات نقابة الأطباء .

و مع ذلك يجوز لغير المصريين العمل في المنشآت المذكورة في الحالتين الآتيتين :

(أ) الأطباء غير المصريين الذين يجيز قانون نقابة المهن الطبية تسجيلهم في سجلاتها ، و يشترط المعاملة بالمثل و موافقة السلطات المختصة .

(ب) الترخيص للخبراء الأجانب الذين لا يتوافر نوع خبرتهم في مصر أو الخبرة التى تحتاجها طبيعة ممارسة المهنة ، و في هذه الحالة يجب الحصول على موافقة مسبقة من وزير الدولة للصحة و من مجلس نقابة الأطباء ، و أن يكون الترخيص بمزاولة المهنة لمدة لا تجاوز ثلاث أشهر ، و يسجل في سجل خاص بنقابة الأطباء بعد تسديد الرسوم المقررة و في جميع الأحوال يجب إلا تقل المرتبات و الأجور و الامتيازات للأطباء المصريين عما يتقرر لنظرائهم من الأطباء الأجانب العاملين في المنشأة .

مادة ٩- تحدد بقرار من وزير الدولة للصحة نسبة عدد المرضات الواجب توافرها في كل منشأة طبية بالنسبة إلى عدد الأسرة المخصصة للعلاج الداخلي بها على أن يكون من المرخص لهن بمزاولة المهنة .

مادة ١٠- يجب التفتيش على المنشأة مرة على الأقل سنوياً للتثبت من توافر الاشتراطات المقررة في هذا القانون و القرارات المنفذة له ، فإذا كشف التفتيش عن أى مخالفة يعلن مدير المنشأة بها لإزالتها في مهلة أقصاها ثلاثين يوماً و في حالة المخالفات الجسيمة يجوز للمحافظ المختص بناء على عرض من السلطة الصحية المختصة أن يأمر بإغلاق المنشأة إداريا للمدة التى يراها و لا يجوز العودة إلى إدارتها إلا بعد التثبيت من زوال أسباب الإغلاق .

مادة ١١- تشكل بقرار من وزير الدولة للصحة لجنة تمثل فيها نقابة الأطباء و وزارة الصحة و ممثل لأصحاب المنشآت الطبية .

و تختص اللجنة المنصوص عليها في الفقرة السابقة بتحديد أجور الإقامة و الخدمات التى تقدمها المنشأة ، و يصدر بهذا التحديد قرار من المحافظ المختص ، على أن يؤخذ في الاعتبار عناصر التكلفة التى تمت الموافقة عليها عند الترخيص .و تلتزم المنشأة الطبية بإعلان أسعارها في مكان ظاهر بها ، و بإخطار النقابة العامة للأطباء ، و مديرية الشئون الصحية المختصة بهذه الأسعار لتسجيلها لديها .

مادة ١٢– يلغى الترخيص بالمنشأة الطبية في الأحوال الآتية :

١– اذا طلب المرخص له إلغاءه .

٢– اذا أوقف العمل بالمنشأة مدة تزيد على عام و في حالة العيادات الخاصة يوقف الترخيص في حالة تغيب المرخص له بها اكثر من عام و يتم إعادة سريانه بعد عودته و عليه إخطار النقابة الفرعية و الإدارة المختصة بمديرية الشئون الصحية في الحالتين .

٣– اذا نقلت المنشأة من مكانها إلى مكان آخر أو أعيد بناؤها .

٤– اذا أجرى تعديل في المنشأة يخالف أحكام هذا القانون أو القرارات المنفذة له و لم تعد الحالة إلى ما كانت عليه قبل التعديل في المدة التى تحددها السلطة المختصة .

٥– اذا أديرت المنشأة لغرض آخر غير الغرض الذى منح من اجله الترخيص.

٦– اذا صدر حكم باغلاق المنشأة نهائياً أو بإزالتها .

مادة ١٣ – يعاقب بالحبس لمدة لا تجاوز ستة اشهر و بغرامة لا تقل عن خمسمائة جنية و لا تزيد عن ألف جنية أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من أدار منشأة سبق أن صدر حكم بإغلاقها أو صدر قرار إدارى باغلاقها قبل زوال أسباب الإغلاق .

مادة ١٤ – يعاقب بالحبس مدة لا تجاوز سنتين و بغرامة لا تقل عن ألفى جنية أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من حصل على ترخيص بفتح عيادة خاصة أو عيادة مشتركة بطريق التحاليل أو باستعارة اسم طبيب لهذا الغرض ، و يعاقب بذات العقوبة الطبيب الذى أعار اسمه للحصول على الترخيص فضلاً عن الحكم باغلاق المنشأة موضوع المخالفة و إلغاء الترخيص الممنوح لها ، و للقاضى أن يأمر بتنفيذ الحكم فوراً و لو مع المعارضة فيه أو استئنافه ، و في جميع الأحوال ينفذ الحكم الصادر بالاغلاق و لا يؤثر استشكال صاحب المنشأة او الغير في التنفيذ، و كل ذلك مع عدم الإخلال بتطبيق أية عقوبة أشد ينص عليها القانون .

مادة ١٥ - كل مخالفة اخرى لاحكام هذا القانون يعاقب مرتكبها بغرامة لا تقل عن مائة جنية و لا تزيد عن خمسمائة جنية ، و في حالة عدم إزالة المخالفة خلال الأجل المحدد لذلك تكون العقوبة الغرامة التى لا تقل عن مائتى جنية و لا تزيد عن ألف جنية ، و يجوز للقاضى أن يحكم بناء على طلب السلطة الصحية المختصة باغلاق المنشأة نهائياً أو للمدة التى يحددها الحكم و له أن يأمر بتنفيذه فوراً و لو مع المعارضة فيه أو استئنافه ، و في جميع الأحوال ينفذ الحكم باغلاق المنشأة ولا يؤثر استشكال صاحبها أو الغير في التنفيذ ، كما ينفذ حكم الاغلاق في المنشأة كلها دون الاعتداد بما قد يزاول فيها من أنشطة أخرى متى كانت حالة المنشأة لا تسمح بقصر الاغلاق على الجزء الذى وقعت فيه المخالفة .

مادة ١٦- يكون لمديرى مديريات الشئون الاجتماعية بالمحافظات و مديري العلاج الحر بها و مديري الإدارات الصحية المتفرغين و من ينتدبهم وزير الصحة بالاتفاق مع وزير العدل من بين الأطباء المتفرغين صفة مأموري الضبط القضائي بإثبات الجرائم التى تقع بالمخالفة لاحكام هذا القانون أو القرارات المنفذة له و لهم في سبيل ذلك حق دخول المنشآت الطبية و التفتيش عليها في أى وقت .

مادة ١٧- يستمر العمل بالتراخيص السابق إصدارها بمنشأة طبية قبل العمل بهذا القانون على أن تقدم خلال ستة أشهر من تاريخ نفاذه إلى مديرية الشئون الصحية لتنفيذ ما جاء بالمادة الثانية من هذا القانون و ذلك في فترة أقصاها ثلاث أشهر من تاريخ تقديم الترخيص السابق إليها ، أما بالنسبة للأطباء الذين يديرون أكثر من عيادة خاصة فيمنحون مهلة مدتها خمس سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون لتحديد عيادة واحده لمزاولة المهنة .

مادة ١٨- يلغى القانون رقم ٤٩٠ لسنة ١٩٥٥ بتنظيم ادارة المؤسسات العلاجية .

***مادة ١٩**- ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية،و يعمل به بعد ثلاث أشهر من تاريخ نشره .

---

* صدر هذا القانون في ١٩٨١/٦/٢٠ و نشر بالجريدة الرسمية العدد (٢٦) تابع في ١٩٨١/٦/٢٥

المبحث الثـــانـــي : الـقـــرارات الـــــوزاريـــــة



١- قرار وزير المالية رقم (٢٦٣) لسنة ١٩٨٣

(صدر في ١٩٨٣/٣/٣)

بشأن تحصيل مبلغ تحت حساب ضريبة المهن غير التجارية المستحقة على الطبيب الذى أجرى عملية جراحية لحسابه في إحدى المستشفيات

مادة ١ – على كل مستشفى يقوم فيه أى طبيب بإجراء عمليات جراحية لحسابه الخاص تحصيل المبالغ الآتية تحت حساب ضريبة المهن غير التجارية المستحقة على الطبيب :-

أ- جنية واحد بالنسبة للعمليات الجراحية التى لا تستدعى الإقامة بالمستشفى أكثر من ٢٤ ساعة .

ب- ١٠٪ من قيمة العملية الجراحية التى تستلزم البقاء بالمستشفى من ٢٤ ساعة إلى ٧٢ ساعة و بحد أدنى خمسة جنيهات .

ج- ١٠٪ من قيمة العمليات الجراحية التى تستلزم البقاء بالمستشفى أكثر من ٧٢ ساعة و بحد أدنى ١٠ جنيهات .

مادة ٢ – على هذه المستشفيات أن تمسك سجلا تقيد به أسماء الأطباء الذين أجروا العملية الجراحية و تاريخ إجرائها و اسم المريض و نوع العملية التى أجريت له و تاريخ دخوله و تاريخ خروجه .

مادة ٣ – تقوم هذه المستشفيات بتسليم الطبيب إيصال بكل مبلغ تم دفعه تحت حساب الضريبة و عليها أن تورد إلى مأمورية الضرائب المختصة التى يتبعها الطبيب قيمة ما حصلته عن كل ثلاثة أشهر في موعد أقصاه أخر أبريل / يوليو / أكتوبر / يناير من كل عام بموجب شيك مصحوبا بالنماذج الآتية :

١- النموذج رقم ٤١ ضرائب المرافق بقيمة إجمالي المبالغ المحصلة موضحا به اسم كل طبيب و المبلغ المحصل لحسابه خلال الثلاثة أشهر السابقة .

٢- النموذج رقم ٤٥ ضرائب المرافق بعدد العمليات التى أجراها الطبيب و نوعها و المبالغ التى تم تحصيلها من كل طبيب على حدة خلال الثلاثة أشهر السابقة .

٢- قرار وزير المالية رقم (١٧) لسنة ١٩٨٤

(صـــــــــــدر فـــي ١ / ٣ / ١٩٨٤)

بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائـــن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاولة المهنة و صافى الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة

مـادة ١- في حالـــة عـــدم وجـــود دفاتـــر منـــتظمة يكـــون تقديـــر وعـــاء الضـــريبة بناء على المؤشرات و القرائن الآتية :

أولا – الإيـــــــــــرادات :

١ – بالنسبة للأطباء الجراحين :

تحـدد عـدد العمليـات الـتى أجـراها الطبيـب خـلال العـام عـلى أسـاس البـيانات الـواردة مـن المستشـفيات الـتى يجـرى بهـا عملـيات وفقـا لمـا تم تحصـيله تطبـيقا لحكـم المادة (٩١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ و كذا لما تقدره المأمورية اذا ثبت قيام الطبيب بعمليات في عيادته الخاصة .و تحدد فئات العمليات على أساس تقسيمها إلى ٣ أقسام :-

١- عملية صغرى . ٢- عملية متوسطة . ٣- عملية كبرى .

و يسترشد بأسعار المؤسسة العلاجية عند تحديد الإيراد من هذه العمليات مع مراعاة الظروف الخاصة بكل طبيب و ما يدلى به عند مناقشته و كذلك فرع الطب المتخصص به و خبرته و موقع العيادة و المحافظة التى تقيم بها و كذا أية بلاغات بعد التحقق من صحتها .

٢ – بالنسبة لإيرادات العيادات بالنسبة لكافة الأطباء :

١- فئة الكشف حسب ما هو معلن داخل العيادة و للزيارات المنزلية و العادى و المستعجل.

٢- درجـــة تخصص الطبيب و تـاريخ تـخرجه و مركـزه العلمى و سنـوات الممارسة .

٣- البـيـــانات التى يدلى بها الطبـيـــب في محاضر الـمـــناقـشة عند المحاســـبة .

٤- مـــوقـــع العيـــادة و مستـــوى الدخـــول في الـمـكـــان الذى يباشر فيه النشاط .

٥- فترة التغيب عن العيادة سواء للسفر أو المرض أو خلافه و التحقق من غلق العيادة أم عمل بهـا أحـد الأطـباء و مـدى الاتفـاق بـين الطبيـب و مـن حـل محلـه فـترة التغيـب على الدخل المحقق في تلك الفترة .

٦- البيانات الواردة من الجهات الملزمة بالخصم طبقا لحكم المادة ٨٩ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٧- بالنسبة للتخصصات التى تعتمد على استهلاك التيار الكهربائى أو مواد طبية أو أفلام أو غيرها فيراعى هذه البيانات عند تحديد الإيراد وفقا لما أصدرته المصلحة من تعليمات في هذا الشأن .

ثانيا : مؤشرات مصروفات :

تعتمد المصروفات المؤيدة بالمستندات و اللازمة لمزاولة النشاط كالإيجار و الكهرباء و الأجور و غيرها و مراعاة الآتي :

أولا - الكتب و المجلات العلمية :

يعتمد ما يشترى من كتب و مجلات علمية طبية في كل سنة طالما أنه مؤيد بالمستندات و في حالة قيام الطبيب بتأسيس مكتبه طبيه في بدء نشاطه أو أثناء النشاط فتكون قيمة هذه المكتبة خاضعة لنظام الاستهلاك السنوي و بالمثل المراجع المرتفعة القيمة .

ثانيا : مصاريف السفر و الإقامة في الخارج لحضور المؤتمرات الطبية سواء كان الحضور بدعوه أو بدون دعوه .

تعتبر مصاريف السفر و الإقامة في الخارج لحضور المؤتمرات العلمية الطبية و الاشتراك فيها من التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة على أن يراعى أولا ما اذا كان حضور الممول لهذا المؤتمر على حسابه الخاص أو بدعوه من المؤتمر فإذا كان على نفقة الممول الخاصة فيخصم له ضمن التكاليف المصروفات التى يتحملها الطبيب بعد استبعاد ما يخص الانتفاع الشخصي اذا كان يمارس النشاط على وجه حر . و تقتصر هذه المصروفات على :

١- تذكرة السفر لمكان انعقاد المؤتمر و العودة و التى تثبت زيارته لها على أساس الدرجة السياحية .

٢- رسوم اشتراك المؤتمر .

٣- مصاريف الأبحاث المقدمة للمؤتمر .

٤- مصاريف الإقامة المناسبة دون مبالغة .

و اذا كان حضور المؤتمر بناء على دعوة فيجب التفرقة بين ما إذا ، كانت الجهة الداعية تتحمل كافة المصروفات و في هذه الحالة لا يتحمل الممول أى تكاليف و بين ما اذا كانت الدعوة

قاصرة على المساهمة في بعض النفقات فتحدد هذه المصروفات و تخصم من إجمالي المصروفات و يعتبر الباقي ضمن التكاليف الواجبة الخصم .

ثالثا : مصاريف الانتقال :

يفرق بين الطبيب الذى يملك سيارة و الطبيب الذى لا يملك سيارة كما يراعى عند احتساب هذا المصروف طبيعة تخصص الطبيب و مدى ما يستلزمه من انتقال و ما لا يستلزم نشاطه كثرة الانتقال مثل أطباء الأشعة و الأسنان و العيون . و يراعى الآتى :

(أ) : من يملك سيارة :

تحسب مصاريف السيارة بالإضافة الى ما يستعين به أحيانا من وسائل أخرى على أن يراعى فى هذه الحالة استبعاد جزء من مصاريف السيارة للاستعمال الشخصى و يدخل فى مصروفات السيارة أجر السائق اذا كان خاضعا للتأمينات الاجتماعية و لا يحسب من بين مصروفها الاستهلاك .

(ب) : بالنسبة لمن لا يمتلكون سيارة :

تخصم لهم مصاريف الانتقال المناسبة لمزاولة المهنة مع مراعاة الظروف المتباينة لكل مهنة من المهن الطبية على حدة .

رابعا : استهلاك الأدوات الطبية :

يحتسب الاستهلاك المناسب مع التفرقة بين الأجهزة العادية و الأجهزة المعقدة و الإلكترونية وفقا لما يصدر به من تعليمات تنفيذية من مصلحة الضرائب .

خامسا : تحسب مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب وفقا لاحتياجات العمل و نوع التخصص .

سادسا : تحتسب باقي المصروفات كالمصروفات النثرية و النظافة و غيرها وفقا لاحتياجات العمل (وفقا لما تنص عليه تعليمات المصلحة التنفيذية) .

سابعا : الأطباء المساعدون :

اذا لم تتوافر علاقة التبعية يخصم ما يتقاضاه الطبيب المساعد بحد أقصى ٢٠٪ و تدخل هذه الأتعاب ضمن إيرادات الطبيب المساعد و اذا توافرت علاقة التبعية بالنسبة للطبيب المساعد يخصم ما يتقاضاه الطبيب المساعد مع خضوعه لضريبة المرتبات و الأجور .

مادة ٢ – يصدر رئيس مصلحة الضرائب التعليمات المنفذة لهذا القرار .

الفصل الثاني : التعليمات التنفيذية و التفسيرية و الكتب الدورية الصادرة من مصلحة الضرائب بشأن المنشآت الطبية





المبحـــث الأول : التعليمات التنفيذية للفحص



١- تعليمات تنفيذية رقم (١٣) لسنة ١٩٨١
(صـــــــدرت فـــــي ١٤ / ٢ / ١٩٨١)
بشـــــأن إجـــــراءات محاسبة الأطـبـاء

تقضى المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأنه إبتداء من أول يناير ١٩٦٠ تفرض ضريبة سنوية سعرها كالآتي على أرباح المهن الحرة و غيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها المولون بصفة مستقلة و يكون العنصر الأساسى فيها العمل .

كما تقضى المادة ٧٥ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأن "على الأفراد و الهيئات الخاضعين لأحكام هذه الضريبة أن يقدموا إلى مصلحة الضرائب قبل أول أبريل من كل عام إقرارا مبينا به الإيرادات و صافى الأرباح و الخسائر عن السنة السابقة مصحوبا بجميع الوثائق و المستندات المؤيدة له و أية بيانات أخرى يصدر بها قرار من وزير المالية و الاقتصاد و تؤدى الضريبة المستحقة من واقع الإقرار في الميعاد المحدد لتقديمه .

و يسرى عليهم من حيث الربط و التقدير و التحصيل ما يسرى على الشركات المساهمة و المولين الآخرين من أحكام مبينة في المواد ٤٣، ٤٥ ، ٤٧ ، ٤٧ مكرر (١)، ٤٧ مكرر (٢) ،(٦) و تنفيذا لهذه النصوص تخضع أرباح الأطباء و العيادات الخاصة التى يباشرون فيها نشاطهم لضريبة المهن الحرة .

و تقضى المادة ٤٣ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأن على كل ممول خاضع لأحكام المادة ٧٢ من القانون المشار إليه أن يقدم إلى مأمور الضرائب المختص دفتر اليومية المنصوص عليه في المادة ٧٤ من القانون للتأشير على كل صفحة من قبل استعماله و تختم الصفحة الأولى منه بخاتم المأمورية و تعتمد من المأمور الأول و عليه في خلال ثلاثين يوما من انتهاء دفتر اليومية أو من تاريخ انتقال نشاطه إلى مأمورية أخرى أو من تاريخ انقطاعه عن العمل أن يقدم الدفتر المذكور إلى المأمورية المختصة للتأشير على الصفحة الأخيرة من المأمور و ختمها بخاتم المأمورية .

كما تقضى المادة ٤٣ مكرر (٢) بأن "يقدم الإقرار المشار إليه في المادة ٧٥ من القانون المشار إليه على النموذج ٢٧ ضرائب المرافق أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات الواردة به و في حالة

انقطاع صاحب المهنة عن ممارستها عليه إخطار المأمورية المختصة بذلك على النموذج رقم ٣٣ ضرائب المرافق خلال ثلاثين يوما من تاريخ انقطاعه .

كما تقضى المادة ٤٣ مكرر (٣) "تسرى أحكام المواد ٢٤، ٢٥ ، ٢٦ ، ٢٧ عند تقدير و ربط الضريبة على أرباح المهن الحرة " .

كما تقضى المادة ٨٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأن : "كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو الفصل فيما يتعلق بها من المنازعات ملزم بمراعاة سر المهنة طبقا لما تقضى به المادة ٣١٠ من قانون العقوبات و إلا كان مستحقا للعقوبات المنصوص عليها فيها " .

كما تقضى المادة ٤٥ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأن "لا يجوز لموظفي الضرائب بأى حال من الأحوال استعمال حق الإطلاع في غير الأغراض المتصلة بربط الضرائب"

و تنفيذا للنصوص السابقة و اللائحة التنفيذية توجه المصلحة النظر إلى ما يأتى :

أولا : يجب أن تستند إجراءات الفحص إلى ما رخص به القانون و لا يمنع هذا من وجوب التحرى و جمع الأدلة بكل الطرق بشرط مشروعية ما يتخذ من إجراءات وفقا للقوانين و القرارات المرعية و بما لا يتسبب في ضرر قد يصيب الممول نتيجة سوء استعماله السلطة أو الحيدة بها عن اللياقة الواجبة و حسن التصرف بما يجب أن يراعى في كافة الأحوال سمعة الممول و المحافظة على أسراره و الاحترام الواجب الذى هو دعامة العلاقة التى يجب أن تسود بين المولين و مصلحة الضرائب و الذى بدونه لا يمكن تحقيق الثقة ما بين المصلحة و جمهور المتعاملين معها .

ثانيا : يراعى ما ورد بالتعليمات التنفيذية للفحص رقم ٧ لسنة ١٩٨١ الصادرة في ١٩٨١/١/٢٨ الخاصة بعدم الالتجاء إلى التقديرات الجزافية التى لا تستند إلى دليل أو على الأقل قرينة مقبولة حتى يكون تحديد وعاء الضريبة على أسس سليمة توصلا إلى تحديد الربح الحقيقي .

٢- تعليمات تنفيذية رقم (٢٨) لسنة ١٩٨١
(صـــــدرت فـــي ٢٩ / ٧ / ١٩٨١)
بشـــأن محاســبة أطبـــاء الأسنان

سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية للفحص رقم ١٣ لسنة ١٩٨١ بشأن إجراءات محاسبة الأطباء عموما و وجهت فيها المصلحة النظر إلى انه يجب أن تستند اجراءات الفحص إلى ما رخص به القانون من نصوص على أرباح المهن الحرة و غيرها من المهن غير التجارية و بمراعاة ما ورد بالتعليمات التنفيذية للفحص رقم ٧ لسنة ١٩٨١ الخاصة بعدم الالتجاء إلى التقديرات الجزافية التى لا تستند إلى دليل أو على الأقل قرينة مقبولة حتى يكون تحديد وعاء الضريبة مبنيا على أسس سليمة توصلا إلى تحديد الربح الحقيقي .

و حيث أن نقابة أطباء الأسنان تشكو من أن هناك ظروف خاصة تتعلق بهذه الفئة يجب مراعاتها عند التقدير لتحديد الأرباح المحققة لكل طبيب أسنان خلال السنوات الضريبية – فقد قامت الإدارة العامة للفحص الضريبي بعمل دراسة ميدانية لهذه الفئة و انتهت هذه الدراسة إلى الأسس الآتية للاسترشاد بها عند المحاسبة على أن تستبعد منها الحالات التى تقدم فيها المول بإقرار معتمد من أحد المحاسبين مستندا إلى دفاتر حسابية فيجرى بشأنها ما يجرى على حالات فحص الدفاتر ما لم ينته الأمر بشأنها إلى إجراء التقدير فيتبع عندئذ القواعد التالية :--

أولا : يراعى عند إجراء التقدير الاسترشاد بما يشير إليه بيانات التيار الكهربائي و البيانات الخاصة بمعامل الأسنان و الفواتير الصادرة منها للطبيب . و على ضوء ذلك يتم إثبات

ما تقدم في محضر يوقع عليه الممول حتى يكون التقدير مبنيا على عناصر سليمة و أسباب حقيقية .

ثانيا : بالنسبة للأرباح المحققة من أطقم الأسنان و تركيبها يراعى استنزال التكاليف المدفوعة في شرائها أو تشغيلها .

ثالثا : لما كانت مهنة طبيب الأسنان تستلزم انفاق مبالغ تتجاوز حدود المصاريف الإدارية المتعارف عليها و هى المتعلقة بالمصروفات التى تمثل تكلفة السلعة أو الخدمة مثل أمبولات البنج المستعملة في عمليات الخلع و مواد الحشو المستعملة في العلاج التحفظى و مواد اللدائن و الأكريل اللازمة للاستعاضة الصناعية و غيرها .

فبذلك ينبغي خصم هذه المصروفات من إيرادات الممول الإجمالية فضلا عن أن المشرع قصد بالتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة التى نصت عليها المادة ٧٣ من القانون كل ما يلزم لمباشرة المهنة بما في ذلك تكلفة السلعة أو الخدمة و تكلفة الإدارة و قصد بالمصاريف مجرد تكلفة الإدارة .

و هو ما يتحقق به العدالة في الالتزام بالضريبة بين الممول الذى يمسك حسابات منتظمة فتخصم له جميع التكاليف بما في ذلك تكلفة السلع أو الخدمات و تكلفة الإدارة و بين الممول الذى لا يمسك حسابات منتظمة فتعتبر تكلفة السلع أو الخدمات عنصرا من عناصر العمليات على إختلاف أنواعها .

٣- تعليمات تنفيذية رقم (٧) لسنة ١٩٨٤
(صـــــــدرت فــــي ١٧ / ٣ / ١٩٨٤)

بشــــأن ضرورة التأكد من أن المبالغ التى يتقــاضاها الأطبـــاء الـــممارسون و الأخصائيون من التأمين الصحي ، و كذا هيئات التدريس في مـدارس التمريض التابــعة للتـــأمين الصحي من أطبـــاء و موجهـــين و مدرســـين و مشرفين تـــتم محاسبـــتهم عن هـــذه الـمبالغ و ما قد يكون لهم من إيرادات أخرى

سبق أن أصدرت المصلحة ملحقا للتعليمات التفسيرية رقم ١٠ لسنة ١٩٧٧ بتاريخ ١٩٧٧/٧/٢ بشأن المعاملـة الضـريبية للأطـباء الممارسين و الأخصائيين بالهيئة العامة للتأمين الصحي تأسيسا عـلى حكـم الـنقض في الطعـن رقم ٤٥٨ لسنة ٤١ق بجلسة ٧٦/٤/١٥ الذى قضى بأخضاع ما يتقاضاه الأطباء الممارسون و الأخصائيون من الهيئة العامة للتأمين الصحي للضريبة على المرتبات و الأجور باعتـبار أن العلاقـة الـتى تـربط الطبيـب بالهيـئة العامـة لـلتأمين الصـحي هـى علاقـة عمـل و مـن ثـم يخضـع مـا يتقاضـاه للضـريبة عـلى المرتـبات و الأجـور تأسيسـا عـلى أن مـناط تكيـيف عقد العمـل و تميزه عـن عقـد المقاولـة و غـيره مـن العقـود هـو توافـر عنصـر التبعية التى تتمثل في خضوع العامل لرب العمل و أشرافه و رقابته .

و نظرا لما لوحظ من أن معظم إدارات الهيئة العامة للتأمين الصحي و الادارات الصحية لا توافى مأموريـات الضـرائب المختصـة بأسمـاء و عـناوين الأطـباء المـتعاملين معها و الأتعاب التى حصلوا علـيها و كذا الأمر بالنسبة لهيئات التدريس في مدارس التمريض التابعة لها من أطباء و موجهين و مدرسين و مشرفين و عمال و خلافهم خاصة و أن كلا منهم له أنشطة أخرى .

لذلك توجه المصلحة النظر إلى الآتي :

١- عـلى الإدارة العامـة للمـندوبين مـتابعة ذلـك مـع ادارات الهيـئة العامـة لـلتأمين الصـحي و الادارات الصـحية و موافـاة مأموريات الضرائب المختصة بأسماء و عناوين الأطباء المتعاملين معهـا و الأتعـاب الـتى حصـلوا علـيها مـنها و كذلـك بالنسـبة لهيـئات الـتدريس في مدارس التمريض التابعة من أطباء و موجهين و مدرسين و مشرفين .

٢- عـلى مأموريـات الضـرائب المختصـة القـيام بمحاسـبة الأطـباء المارسـين و الأخصائيين الذين يعملـون بالـتأمين الصحي و كذا هيئات التدريس في مدارس التمريض التابعة للتأمين الصحي مـن أطـباء و موجهـين و مدرسـين و مشـرفين عـن إيـراداتهم و إخضـاعها للضـرائب المختلفة و كذا الضريبة العامة على الدخل أن كان هناك محل لذلك .

٣- تقوم المناطق الضريبية بمتابعة ذلك مع المأموريات التابعة لها .و يراعى تنفيذ ما تقدم بكل دقة .

٤- تعليمات رقم (١٤) لسنة ١٩٨٦
(صـــــــدرت فـي ٢٠ / ٢ /١٩٨٦)
بشأن محاسبـة أطــــباء الأسنان

سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية للفحص رقم ٢٨ لسنة ١٩٨١ بشأن محاسبة أطباء الأسنان بتاريخ ١٩٨١/٧/٢٩ و ذلك في ظل أحكام القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، و قد تضمن البند ثالثا من تلك التعليمات انه ينبغي خصم المبالغ المنصرفة التى تمثل تكلفة السلعة أو الخدمة مثل أمبولات البنج المستعملة فى عمليات الخلع و مواد الحشو المستعملة فى العلاج و مواد اللدائن و الاكريل اللازمة للاستعاضة الصناعية و غيرها .

و بصدور القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أثار التساؤل حول مدى جواز خصم قيمة الخامات المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب من وعاء الضريبة فى ضوء أحكام المادة ٧٩ من هذا القانون التى تنص على :

يخصم من اجمالى إيراد الممول ٢٠٪ مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها فى المادة ٧٦ من هذا القانون ما لم تكن هذه التكاليف من واقع الدفاتر المنتظمة أو المستندات التى تعتمدها مصلحة الضرائب أو المؤشرات و القرائن المحددة بالتطبيق لحكم الفقرة الثانية من المادة ٨٦ من هذا القانون أكثر من هذه النسبة .

و لما كانت الفقرة الثانية من المادة ٨٦ تنص على الآتى :

" و فى حالة عدم وجود دفاتر منتظمة يكون وعاء تقدير الضريبة بناء على مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للممول و تكاليف مزاولة المهنة و صافى الربح وفقا لطبيعة المهنة و يصدر بتحديد المؤشرات و القرائن قرار من وزير المالية ".

و نظرا لانه قد صدر القرار الوزارى رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاولة المهنة و صافى الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة .

و ينص البند الثانى منه على : "تعتمد المصروفات المؤيدة بمستندات و اللازمة لمزاولة النشاط كالإيجار و الكهرباء و الأجور و مراعاة الآتى : خامسا- تحسب مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب وفقا لاحتياجات العمل و نوع التخصص " .

و انه بذلك يكون القرار الوزارى سالف الذكر قد أجاز خصم مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية – وفقا لاحتياجات العمل للأطباء فى جميع التخصصات و من بينها أطباء الأسنان – و ذلك بخلاف المصاريف الإدارية من وعاء الضريبة .

لذلك توجه المصلحة نظر المأموريات المختصة الى احتساب قيمة مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب عند تحديد صافى لأرباحه فى حالة عدم وجود دفاتر منتظمة .

٥- تعليمات تنفيذية رقم ١٥ لسنة ١٩٨٦
(صـــــــدرت فـــــي ٢٠ / ٢ / ١٩٨٦)
بشأن استهلاك الأجهزة والأدوات الطبية

تنفيذا للبند الرابع من القرار الوزاري رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ الخاص بمؤشرات الدخل وغيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء وتكاليف مزاولة المهنة وصافى الربح في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة المتضمن بان يحسب الاستهلاك المناسب للأدوات الطبية وفقا لما يصدر من تعليمات تنفيذية .

ونظرا لما حدث في السنوات الأخيرة من تطور ملحوظ في إنتاج الأجهزة والآلات فقد قامت الإدارة بدراسة شاملة لنسب الاستهلاك لكل مجموعة متجانسة بناء على تحديد عمرها الافتراضي بواسطة الجهات المتخصصة كالآتى :

أولا : الآلات الجراحية اليدوية والميكانيكية : أجهزة الأشعة التشخيصية العلاجية. تجهيزات غرف العمليات . أجهزة معامل عادية .	١٠٪
ثانيا : آلات كهربائية .	١٥٪
ثالثا : الأجهزة الطبية والعلاج الطبيعي . أجهزة تشخيصية بالموجات فوق الصوتية وإلكترونية . أجهزة معامل إلكترونية .	٢٠٪

وعلى المأموريات المختصة مراعاة الدقة في تحديد نوعية الجهاز وانتمائه لأي مجموعة من المجموعات المتجانسة سالفة الذكر عند حساب أقساط استهلاك الآلات والأجهزة وفقا للنسب المئوية المبينة قرين كل منها آنفا .

٦- تعليمات تنفـــيذية رقم (٥٥) لسنة ١٩٨٦
(صـــــدرت فـــــي ١٦ / ١٠ / ١٩٨٦)
بشأن أسس محاسبة نشاط تجارة الأجهزة الطبية

تبين للجهاز المركزى للمحاسبات تضارب المأموريات في تحديد نسب إجمالي الربح لنشاط الأجهزة الطبية ، و ترشيدا لأسس المحاسبة في هذا النشاط فقد قامت الإدارة العامة للفحص الضريبي بدراسة شملت عددا من الملفات بالمأمورية التى يقع في دائرة اختصاصها هذا النشاط .

و قد انتهت هذه الدراسة إلى الأسس التالية للاسترشاد بها عند المحاسبة في الحالات التقديرية و أما الحالات التى يقوم فيها الممول بتقديم إقرار معتمد من أحد المحاسبين مستندا إلى دفاتر حسابية فيجرى بشأنها ما يجرى في حالات فحص الدفاتر مع مراعاة عدم إهدار الدفاتر إلا لأسباب جدية وفقا لما ورد بالتعليمات التنفيذية المتعددة في هذا الشأن و آخرها رقم ٢ لسنة ١٩٨٦

أولا : رقم الأعمال :

للتوصل إلى رقم الأعمال لمولي هذا النشاط يراعى الاسترشاد بما يلى :

١. المناقشة التفصيلية المتكررة للمنشأة و مخازنها أن وجدت .
٢. تحديد مصادر الشراء من القطاع العام و الخاص و توزيع المشتريات بين النوعيات المختلفة المحلى و المستورد .
٣. الإطلاع على بيانات الخصم و الإضافة و معاملات المولين بسجلات المأمورية .
٤. الإطلاع على سجلات و ملفات المستوردين للوقوف على حجم المشتريات المستوردة و الخاصة بكل ممول .

ثانيا : نسبة مجمل الربح المطبقة في النشاط :

١. بالنسبة للمبيعات من الإنتاج المحلى تطبق نسبة مجمل ربح بواقع ٢٥٪ .
٢. بالنسبة للمبيعات المستوردة تطبق نسبة مجمل الربح المحددة بالقرار الوزاري رقم ١١٩ لسنة ١٩٧٧ و القرار الوزاري رقم ١٢١ لسنة ١٩٨٦ و القرارات المكملة لهما .

ثالثا : عدد أيام العمل في السنة :

تحسب بواقع ١٢ شهر أو ٣١٠ يوم .

رابعا : المصروفات :

تحتسب كافة المصروفات المؤيدة مستنديا و اللازمة لمزاولة النشاط .

خامسا : للمأمورية الخروج عن هذه التعليمات في حالة وجود أدلة قاطعة على ما يخالف ما ورد بها على أن يكون ذلك بموافقة رئيس المأمورية .

٧- تعليمات تنفيذية رقم (٣٦) لسنة ١٩٨٧
(صدرت في ٣٠ / ٧ / ١٩٨٧)
بشأن كيفية احتساب أيام العمل لأرباب المهن غير التجارية

استفسرت إحدى المأموريات (شعبة المهن غير التجارية) عن كيفية احتساب أيام العمل للأطباء – حيث تقوم تلك المأمورية بمحاسبتهم على أساس أن مدة العمل ١١ شهرا في السنة باعتبار أن الطبيب يمنح أجازة شهر خلال السنة – في حين أن تقرير التفتيش الفني أورد لها في تقريره أن تتم المحاسبة على أساس شهرا في السنة إلا اذا أخطر كل منهم بأجازاته خلال العام .

و حيث أنه طبقا للقاعدة "أن لا ضريبة و لا إعفاء إلا بنص"

و بالأحتكام إلى أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تنص المادة ٨٣ منه على الآتي :

فقرة أولى :-

" اذا انقطع الممول عن ممارسة مهنته أو نشاطه تستحق الضريبة بذات السعر السنوي عن الأرباح التى تحققت خلال المدة التى مارس فيها المهنة أو النشاط ، و يسرى هذا الحكم كلما استحقت الضريبة عن جزء من السنة لأي سبب آخر" .

فقرة ثانية :-

" و على الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ الانقطاع و إلا التزم بالضريبة المستحقة عن أرباح سنة كاملة" .

و غنى عن البيان أن مهنة الطب شأنها شأن باقي المهن غير التجارية الأخرى و الأعمال و الأنشطة التجارية هناك يوم من كل أسبوع متعارف على انه عطلة أسبوعية لرب المهنة و مثل هذه العطلة لا تستدعى الإخطار عنها و إعمالا للنص القانوني فان ما يستوجب الإخطار هو انقطاع رب المهنة غير التجارية عن مزاولة نشاطه لمدة محددة .

لذلك توجه المصلحة نظر المأموريات إلى انه عند محاسبة الحالات التى تخضع للتقدير عن ضريبة المهن غير التجارية إلى إحتساب أيام العمل السنوية على أساس ٣١٠ يوم عن السنة كأيام عمل و مراعاة تطبيق أحكام المادة ٨٣ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ في حالة الانقطاع لمدة محددة عن مزاولة المهنة .

٨- تعليمات تذكيرية رقم (١) لسنة ١٩٩١
(صـــــــــدرت فـــــي ٩ / ٢ / ١٩٩١)
بشـــأن محـــاسبـة أطبـاء الأسنان

سبق أن أصدرت المصلحة تعليماتها التنفيذية رقم ٢٨ لسنة ١٩٨١ بشأن أسس محاسبة أطباء الأسنان فى ظل أحكام القانون ٤٦ لسنة ١٩٨٧ ، ألحقتها بملحق لها برقم ١٤ لسنة ١٩٨٦ متضمنا توجيه نظر المأموريات المختصة الى مراعاة ما ورد بالقرار الوزارى ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاولة المهنة و صافى الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة فى ظل أحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

و بالنظر الى شكوى نقابة أطباء الأسنان من اختلاف طبيعة عمل طبيب الأسنان كلية عن معظم فروع الطب المختلفة خاصة فيما يتعلق بمصروفات التشغيل اللازمة لمزاولة المهنة ، و الى تداخل هذه المصروفات مع المصاريف الإدارية الأخرى عند المحاسبة أحيانا .

توجه المصلحة نظر مأمورياتها المختصة الى ضرورة الالتزام بما ورد بالقرار الوزارى رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ و تعليمات المصلحة التنفيذية رقم ١٤ لسنة ١٩٨٦ بشأن محاسبة أطباء الأسنان مع مراعاة الآتى :-

أولا / ١ — القرار الوزارى رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ قد جاء متمما لنصوص القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ و الذى نصت الفقرة الثانية من المادة ٨٦ منه على انه " فى حالة عدم وجود دفاتر منتظمة يكون تقدير وعاء الضريبة بناء على مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للممول و تكاليف مزاولة المهنة و صافى الربح وفقا لطبيعة المهنة و يصدر بتحديد المؤشرات و القرائن قرارا من وزير المالية " و أن القرار الوزارى سالف الذكر قد صدر بعد الإطلاع على المادة ٨٦ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٢- تضمن الفقرة "ثانيا" من المادة الاولى للقرار الوزارى ١٧ لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات المصروفات اعتماد المصروفات المؤيدة بمستندات و اللازمة لمباشرة النشاط كالإيجار و الكهرباء و الأجور و غيرها مع مراعاة ما ورد بها بشأن الكتب و المجلات العلمية و مصاريف السفر و الإقامة في الخارج لحضور المؤتمرات الطبية و مصاريف الانتقال و استهلاك الأدوات الطبية .

٣- نصت الفقرة "خامسا" من ذات المادة على انه "تحسب مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب وفقا لاحتياجات العمل و نوع التخصص " .

٤- أن الفقرة "سادسا" قد نصت على انه "تحتسب باقى المصروفات كالمصروفات النثرية و النظافة و غيرها وفقا لاحتياجات العمل (وفقا لما تنص عليه تعليمات المصلحة التنفيذية)".

ثانيا : أن القرار الوزارى ١٧ لسنة ١٩٨٤ قد أجاز بذلك خصم مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية وفقا لاحتياجات العمل للأطباء من جميع التخصصات و من بينها أطباء الأسنان بخلاف المصاريف الإدارية من وعاء الضريبة للطبيب عند تحديد صافى أرباحه فى حالة عدم وجود دفاتر منتظمة تعتمدها مصلحة الضرائب .

ثالثا : على المأموريات المختصة مراعاة ذلك بكل دقة .

٩- تعليمات تنفيذية رقم (١٥) لسنة ١٩٩١
(صـــــــدرت فـــي ٢٤ / ٨ / ١٩٩١)
بخصــوص ما ورد بالقرار الوزاري رقم (١٧) لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف عــن الأربــاح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاولة المهنة و صــافى الربح عند عــدم وجــود دفاتر منتظمة

توحيدا لأسس محاسبة الأطباء و إنهاء لكافة مشاكل ممولي هذا النشاط مع المصلحة و إرساء لقواعد الثقة بين المصلحة و الأطباء . و بالنظر إلى ما ورد بالقرار الوزاري رقم (١٧) لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاولة المهنة و صافى الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة .

أما في حالة وجود دفاتر منتظمة فيجرى بشأنها ما يجرى على حالات فحص الدفاتر مع مراعاة عدم إهدارها إلا بناء على أسباب جدية و حقيقية وفقا للتعليمات التنفيذبة الواردة في هذا الشأن رقم (٤) لسنة ١٩٨١ ، (٧) لسنة ١٩٨٣ ، (٣٠) لسنة ١٩٨٣ ، (٣٢) لسنة ١٩٨٥ ، (٢) لسنة ١٩٨٦ و إعمالا للمادة الثانية من القرار المذكور بأن يصدر رئيس مصلحة الضرائب التعليمات المنفذة لهذا القرار فأن المصلحة توجه نظر مأمورياتها المختصة إلى ضرورة مراعاة أعمال ما ورد بالقرار الوزاري (١٧) لسنة ١٩٨٤ و أن يكون تقدير وعاء الضريبة بناء على المؤشرات و القرائن الواردة به حالة عدم وجود دفاتر منتظمة و يتضمن القرار ما يلى :

أولا – الإيـــــرادات :

(أ) بالنسبة للأطباء الجراحين :

تحدد عدد العمليات التى أجراها الطبيب خلال العام على أساس البيانات الواردة من المستشفيات التى يجرى بها عمليات وفقا لما تم تحصيله تطبيقا لحكم المادة (٩١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ و كذا لما تقدره المأمورية اذا ثبت قيام الطبيب بعمليات في عيادته الخاصة .

و تحدد فئات العمليات على أساس تقسيمها إلى ٣ أقسام :-

٢- عملــية صغرى .

٣- عملــية متوسطة .

٤- عملــية كــبرى .

و يسترشد بأسعار المؤسسة العلاجية عند تحديد الإيراد من هذه العمليات مع مراعاة الظروف الخاصة بكل طبيب و ما يدلى به عند مناقشته و كذلك فرع الطب المتخصص به و خبرته و موقع العيادة و المحافظة التى تقيم بها و كذا أية بلاغات بعد التحقق عن صحتها .

ب – بالنسبة لإيرادات العيادات بالنسبة لكافة الأطباء :-

يراعى فى تحديد هذه الإيرادات ما يلى :

١- فئة الكشف حسب ما هو معلن داخل العيادة و للزيارات المنزلية و العادى و المستعجل.

٢- درجة تخصص الطبيب و تاريخ تخرجه و مركزه العلمى و سنوات الممارسة .

٣- البيانات التى يدلى بها الطبيب في محاضر المناقشة عند المحاسبة .

٤- موقع العيادة و مستوى الدخول في المكان الذى يباشر فيه النشاط .

٥- فترة التغيب عن العيادة سواء للسفر أو المرض أو خلافه و التحقق من غلق العيادة أم عمل بها أحد الأطباء و مدى الاتفاق بين الطبيب و من حل محله فترة تغيبه على الدخل المحقق في تلك الفترة .

٦- البيانات الواردة من الجهات الملزمة بالخصم طبقا لحكم المادة ٨٩ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٧- بالنسبة للتخصصات التى تعتمد على استهلاك التيار الكهربى أو مواد طبية أو أفلام أو غيرها فيراعى هذه البيانات عند تحديد الإيراد وفقا لما أصدرته المصلحة من تعليمات في هذا الشأن .

ثانيا : مؤشرات مصروفات :

تعتمد المصروفات بمستندات و اللازمة لمزاولة النشاط كالإيجار و الكهرباء و الأجور و غيرها و مراعاة الآتي :

أولا – الكتب و المجلات العلمية : يعتمد ما يشترى من كتب و مجلات علمية طبية في كل سنة طالما أنه مؤيد بالمستندات و في حالة قيام الطبيب بتأسيس مكتبه طبيه في بدء نشاطه أو أثناء النشاط فتكون قيمة هذه المكتبة خاضعة لنظام الاستهلاك السنوي و بالمثل المراجع المرتفعة القيمة .

ثانيا – مصاريف السفر و الاقامة في الخارج لحضور المؤتمرات الطبية سواء كان الحضور بدعوه أو بدون دعوه .

تعتبر مصاريف السفر و الاقامة في الخارج لحضور المؤتمرات العلمية الطبية و الاشتراك فيها من التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة على أن يراعى أولا ما اذا كان حضور الممول لهذا المؤتمر على حسابه الخاص أو بدعوه من المؤتمر أو إيفاده من جهة عمله أو أى جهة أخرى .

فإذا كان حضور المؤتمر على نفقة الممول الخاصة تعتبر ضمن التكاليف المصروفات التى يتحملها الطبيب بعد استبعاد ما يخص الانتفاع الشخصي اذا كان يمارس النشاط على وجه حر و تقتصر هذه المصروفات على :-

١- تذكرة السفر لمكان انعقاد المؤتمر و العودة و التى تثبت زيارته لها على أساس الدرجة السياحية .
٢- رسوم اشتراك المؤتمر .
٣- مصاريف الأبحاث المقدمة للمؤتمر .
٤- مصاريف الإقامة المناسبة دون مبالغة .

و اذا كان حضور المؤتمر بناء على دعوة فيجب التفرقة بين ما إذا كانت الجهة الداعية تتحمل كافة المصروفات و في هذه الحالة لا يتحمل الممول أى تكاليف و بين ما اذا كانت الدعوة قاصرة على المساهمة في بعض النفقات فتحدد هذه المصروفات و تخصم من إجمالي المصروفات و يعتبر الباقي ضمن التكاليف الواجبة الخصم .

و يجب التأكد من أن مصروفات السفر لا تشمل ثمن تذاكر أو أى مصاريف لعائلة الطبيب .

ثالثا – مصاريف الأنتقال : يفرق بين الطبيب الذى يملك سيارة و الطبيب الذى لا يملك سيارة كما يراعى عند احتساب هذا المصروف طبيعة تخصص الطبيب و مدى ما يستلزمه من انتقال و ما لا تستلزم طبيعة نشاطه كثرة الأنتقال مثل أطباء الأشعة و الأسنان و العيون و يراعى الآتى :

(أ) : من يملك سيارة :-

تحسب مصاريف السيارة بالإضافة الى ما يستعين به احيانا من وسائل أخرى على أن يراعى فى هذه الحالة أستبعاد جزء من مصاريف السيارة للاستعمال الشخصى و يدخل فى مصروفات السيارة أجر السائق اذا كان خاضعا للتأمينات الاجتماعية و لا يحسب من بين مصروفها الاستهلاك .

(ب) : بالنسبة لمن لا يمتلكون سيارة :

تخصم لهم مصاريف الانتقال المناسبة لمزاولة المهنة مع مراعاة الظروف المتباينة لكل مهنة من المهن الطبية على حدة .

رابعا – استهلاك الأدوات الطبية :يحتسب الاستهلاك المناسب مع التفرقة بين الأجهزة العادية و الأجهزة المعقدة و الالكترونية وفقا لما يصدر به من تعليمات تنفيذية من مصلحة الضرائب .

خامسا – تحسب مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب وفقا لاحتياجات العمل و نوع التخصص .

سادسا – تحسب باقى المصروفات كالمصروفات النثرية و النظافة و غيرها وفقا لاحتياجات العمل (وفقا لما تنص عليه تعليمات المصلحة التنفيذية) .

سابعا – الأطباء المساعدون : اذا لم تتوافر علاقة التبعية يخصم ما يتقاضاه الطبيب المساعد بحد أقصى ٢٠٪ و تدخل هذه الأتعاب ضمن إيرادات الطبيب المساعد و اذا توافرت علاقة التبعية بالنسبة للطبيب المساعد يخصم ما يتقاضاه الطبيب المساعد مع خضوعه لضريبة المرتبات و الأجور .

و على كافة المناطق الضريبية مراعاة تنفيذ المأموريات التابعة لها لهذه التعليمات بكل دقة .

١٠ – تعليمات تنفيذية رقـــم ١٥ لسنة ١٩٩٥

(صــــــــــدرت فـــــي ٢٩ / ٧ / ١٩٩٥)

بشأن أسس محاسبة الأطـــباء الذين يتعاملون

مع المستشفيات الخاصة والتأمين الصحي وغيرها

نظـرا لأنتشـار ظاهـرة عمـل الأطـبـــاء مع بعض المستشفيات الخاصـــة والتأميـــن الصحي وغيرهـا مـن الجهـــات وحصولهم على مبالـــغ كبيرة من تلك الجهات وتحسبـــا من إسقـــاط جزء من هذه الإيـــرادات عند المحاسبـــة .

توجـه المصـلحة نظـر مأمورياتهـا إلى ضـرورة حصـر الجهـات الـتى يـتعامل معهـا الطبيـب مـن خـلال سـؤاله مباشـرة عـن تلـك الجهـات وتحديـده لهـا بدقـة تمهـيدا للاتصـال بهـا وحصـر إيـراداته مـنها عـند المحاسـبة مـع حفـظ حـق المصـلحة في إجـراء الـربط الإضـافي عليه اذا ظهر لها ما يخالف ذلك مستقبلا .

وعـلى المأموريـة المختصـة بمحاسـبة الطبيـب الـتحقق مـن دقـة الإيـرادات الـواردة بإقـراره ومطابقتها مع نتائج اطلاعاتها لدى جهات تعامله حتى تتسم المحاسبة بالواقعية وعدم المغالاة .

١١- تعليمات تنفيذية رقم (١٠) لسنة ١٩٩٩
(صــــدرت فــــــي ١ / ٣ / ١٩٩٩)
بشأن المصروفات و التكاليف الواجبة الخصم
من إيــرادات المــهــن غير التجــارية

نظرا لوجود مشاكل و خلافات بشأن تحديد المصروفات و التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم من إيرادات المهن غير التجارية و قيام بعض المأموريات بخصم نسبة ٢٥٪ من الإيرادات كمصروفات بالإضافة إلى خصم بعض المصروفات الأخرى الأمر الذى يعد مخالفا لحكم المادة ٦٩ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م و تعديلاته .

لذلك توجه المصلحة نظر المأموريات إلى أن المصروفات والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم من إيرادات المهن غير التجارية يلزم أن يتم تحديدها وفقا لما يلى :-

١- تحديد كافة المصروفات و التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم حكميا بواقع ٢٥٪ من إجمالى الإيرادات (و لا يجوز بأى حال من الأحوال خصم أى مصاريف أو تكاليف أخرى بخلاف نسبة الـ ٢٥٪).

٢- في حالة وجود دفاتر منتظمة يتم تحديد كافة المصروفات و التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم وفقا لما يسفر عنه فحص هذه الدفاتر و المستندات المؤيدة لها (على ألا تقل هذه المصروفات عن نسبة الـ ٢٥٪) .

٣- فى حالة عدم وجود دفاتر منتظمة و وجود مستندات مؤيدة لهذه المصروفات و التكاليف فيتم تحديد كافة المصروفات و التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم وفقا لما يسفر عنه فحص هذه المستندات(على الا تقل هذه المصروفات عن نسبة الـ ٢٥٪) .

٤- فى الحالات التى يصدر بشأنها قرار من وزير المالية بتحديد مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للممول و تكاليف مزاولة المهنة و صافى الربح وفقا لطبيعة المهنة فيؤخذ بهذه المؤشرات فى تحديد كافة المصروفات و التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم (على إلا تقل هذه المصروفات عن نسبة الـ ٢٥٪) ..

و فى جميع الأحوال لا يجوز الجمع بين اى من هذه الطرق فى تحديد المصروفات و التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم من الإيرادات .

على كافة المأموريات الالتزام بكل ما ورد بهذه التعليمات .

١٢- تعليمات تنفيذية رقم ٤٧ لسنة ٢٠٠١
(صـــــــــدرت فـــــي ١٦ / ١٠ / ٢٠٠١)
بشأن المصروفات و التكاليف الواجبة الخصم
مــــن إيــــرادات الــمـــهن الغير تجارية

و نظرا لما أثير من خلاف عند التطبيق العملي لهذه التعليمات و ما ورد للإدارة من استفسارات مـن بعض المأموريات بشأن مدى جواز خصم أى مصاريف أخرى بخلاف نسبة الـ ٢٥٪ كمصاريف طـبقا لأحكـام المـادة ٦٩ مـن القـانون ١٥٧ لسـنة ١٩٨١ و تعديلاتـه بالنسـبة لأنشـطة : أطباء الأسنان / معامل التحاليل / عيادات الأشعة / نشاط المصورين .

و توحـيدا لأسـس المحاسـبة الضـريبية عـلى مسـتوى المأموريـات و حسـما لـلخلافات الـتى قـد تنشأ بـين المأموريـات و بعـض المولـين و حرصـا علـى تدعـيم أواصـر الـثقة و الـتعاون بينها و بين جمهور المولين . **لـــذا توجه المصلحة نظر المأموريات إلى ما يلى :**

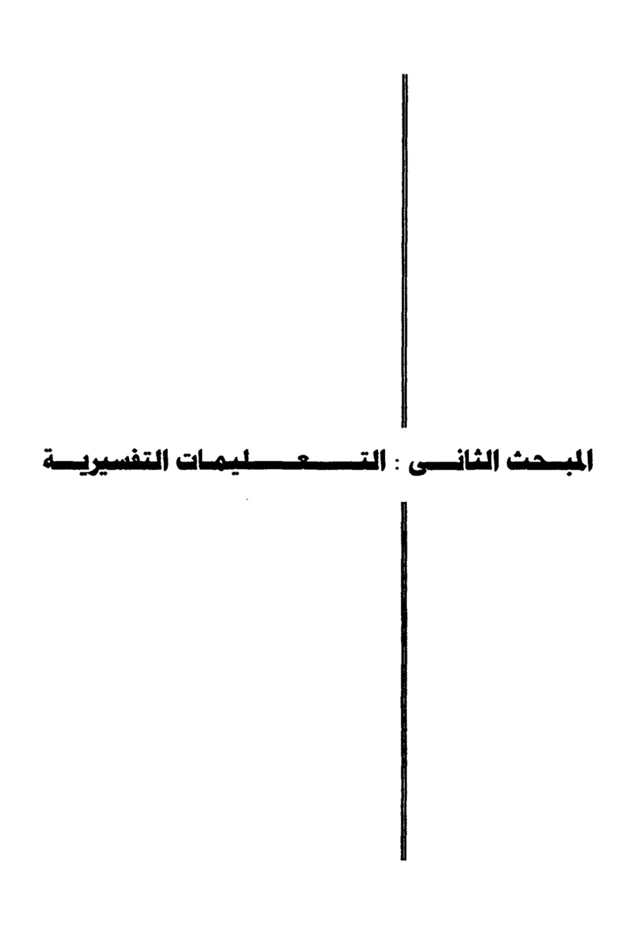
ضـرورة الالـتزام الكـامل بتطبـيق مـا ورد بالتعليمات التنفيذية للفحص رقم (١٠) لسنة ١٩٩٩ بشأن المصروفات و التكاليف الواجبة الخصم من إيرادات المهن غير التجارية مع مراعاة ما يلى :

١- أن المهـن غـير التجارية السابق التنويه عنها قد صدر بشأنها قرارات من وزير المالية بتحديد مؤشـرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية و تكاليف مزاولة المهنة و صافي الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة و هي :

أ- القـرار الـوزاري رقـم ١٧ لسـنة ١٩٨٤ بشـأن مؤشـرات الدخـل و غيرها من القرائن التى تكشـف الأربـاح الفعلـية للأطـباء (الجـراحين / كافـة الأطـباء) و تكاليف مزاولة المهنـة و صـافي الـربح عـند عـدم وجود دفاتر منتظمة ، و قد أصدرت المصلحة بشأنه التعليمات التنفيذية رقم ١٤ لسنة ١٩٨٦ ، رقم ١٥ لسنة ١٩٨٦ ، رقم ١٥ لسنة ١٩٩٩ .

ب- القرار الوزاري رقم (١) لسنة ١٩٩١ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف عـن الأربـاح الفعلـية للمصـورين و تكالـيف مـزاولة المهنـة عند عدم وجود دفاتر منتظمة ، و قد أصدرت المصلحة بشأنه التعليمات التنفيذية للفحص رقم (١١) لسنة ١٩٩١ .

٢- ينطـبق عـلى هـذه المهـن غـير الـتجارية و السابق التنويه عنها بالبند رقم (٤) من التعليمات التنفـيذية للفحـص رقم (١٠) لسنة ١٩٩٩ حيث يؤخذ بهذه المؤشرات و غيرها من القرائن في تحديـد كافـة المصـروفات و التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم (على ألا تقل هذه المصروفات عن نسبة الـ ٢٥٪) .



المبحث الثاني : التعليمات التفسيرية



١- تعليمات تفسيرية رقم (١٠) لسنة ١٩٧٤

(صدرت في ٣ / ١٢ / ١٩٧٤)

بشأن المبالغ المنصرفة للأطباء الممارسين

و الأخصائيين بالهيئة العامة للتأمين الصحي

سبق للمصلحة أن حددت بكتابها الدورى رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٠ معيار التفرقة للخضوع للضريبة على المرتبات و الأجور و ما في حكمها ، و الضريبة على أرباح المهن غير التجارية و ذلك لضرورة توافر علاقة التبعية في الضريبة الاولى — و القيام بالعمل بصفة مستقلة في الضريبة الثانية .

و لما كان بعض الأخصائيين يعملون لدى المؤسسة العلاجية لمحافظة القاهرة التابعة للهيئة العامة للتأمين الصحي وفقا للائحة و قرارات صادرة في هذا الشأن توضح توصيفهم وفقا للآتى :

١- أخصائى زائر :

و هو المصرح له بعلاج مرضاه الخصوصيين بمستشفيات المؤسسة و لا يحصل منها على أى أتعاب .

٢- أخصائى عامل :

و هو الأخصائى الذى يقيد بأحدى مستشفيات المؤسسة لعلاج مرضى الجهات المتعاقدة معه .

و اذا استبان لمصلحة الضرائب أن هؤلاء الأخصائيين يقيدون في قائمة خاصة بالأخصائيين المعتمدين لدى المؤسسة بناء على مؤهلات و خبرات محددة ، و هذا القيد لا يعدو أن يكون إجراء إداريا بحيث لا يرتب أى علاقة عمل أو أية علاقة تعاقدية بين المؤسسة و بين هؤلاء الأخصائيين هذا فضلا عن أن المستشفى لا تعتبر مسئولة عن تصرفاتهم قبل الغير .

و لما كان الدخل الذى يحصل عليه الاخصائى سالف الذكر مقابل العمل الموكول إليه لا يعتبر دخلا ناتجا عن علاقة وظيفية و لا تربط صاحبه بالمستشفى علاقة تبعية لذا يعتبر الدخل ناشئا عن القيام بعمل له صفة الاستقلال .

و لما كانت المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تقضى بفرض الضريبة على أرباح المهن الحرة و غيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها الممولون بصفة مستقلة و يكون العنصر الأساسي فيها العمل .

كما يسرى على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى .

كما أن المادة الاولى من قرار وزير الخزانة رقم ١٣٧ لسنة ١٩٦٩ بتعيين المهن غير التجارية في تطبيق المادة ٧٢ مكررا من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ينص على " أن المهن غير التجارية في تطبيق حكم المادة ٧٧ مكررا من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار إليه هى :

١- .... ٢- الطب ٣- .... الخ "

و حيث أنه على مقتضى هذه النصوص فان ما يتقاضاه الأطباء المارسون العاملون و الاخصائيون من الهيئة العامة للتأمين الصحي يخضع بالكامل للضريبة على المهن غير التجارية دون الضريبة على المرتبات و الأجور و ما في حكمها .

لذلك توجه المصلحة النظر إلى ضرورة مراعاة أحكام المادة ٧٧ مكررا من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ خاصا بالاستقطاعات التى تورد لمأمورية المهن غير التجارية بالنسبة لدخول هؤلاء الأطباء .

٢- تعليمات تفسيرية رقم (١١) لسنة ١٩٧٦
(صــــــدرت فـــي ٢٥ / ١ / ١٩٧٦)
بشــأن الأربـــــاح التى يحققها الطبيب
مـــن تـــأجـــير عيادته بمــعــداتها

استطلعت إحدى المأموريات الرأى في نوع الضريبة التى تخضع لها أرباح طبيب من تأجير عيادته بمعداتها ، و قد قامت المصلحة بدراسة هذا الموضوع و انتهت في رأيها إلى أن النشاط يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية باعتباره نشاطا لا يخضع لضريبة أخرى و قد استندت المصلحة في رأيها إلى المبادئ التى قررها حكم محكمة النقض الصادر في الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ قضائية بجلسة ١٩٦٦/١٢/٧ و هى :

١- الضريبة على المهن غير التجارية طبقا للمادتين ٧٢ ، ٧٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ٣٩ بعد تعديله بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ أصبحت ضريبة القانون العام و لم تعد قاصرة على أرباح مهنة أو على أرباح المهن الحرة فحسب ، بل تشمل كل نشاط يزاوله الممول و لو لم يتخذه مهنه له ما دام لا يخضع لضريبة أخرى و لم تعد تتطلب أن ينقطع لمزاولة مهنته أو نشاطه .

٢- و لا وجه للقول بأن المهنة و النشاط مترادفان لأن المشرع منزه عن إيراد المترادفات و الواقع أنهما متغيران إذ أن المهنة تستوجب الانقطاع و الاحتراف بنية الكسب بينما النشاط لا يعنى الاحتراف أو التكرار بل يكفى فيه بذل الجهد لفترة قد تطول يعقبها إنتاج يدر على صاحبه ربحا لا يخضع لضريبة أخرى فيتعين إخضاعه لضريبة المهن غير التجارية باعتباره المظهر المادي لمزاولة النشاط و أن لم يرق إلى حد الامتهان أو الاحتراف .

٣- لا يلزم أن يكون قصد الربح متوافرا عند بدء مزاولة النشاط و يكفى أن يكون هذا القصد هو أحد الدوافع التى دعت إليه . (حكم النقض في الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ قضائية ٧ ديسمبر ١٩٦٦) . لذلك توجه المصلحة النظر إلى ضرورة مراعاة ما انتهى إليه الرأى في هذا الموضوع بالنسبة للحالات المماثلة .

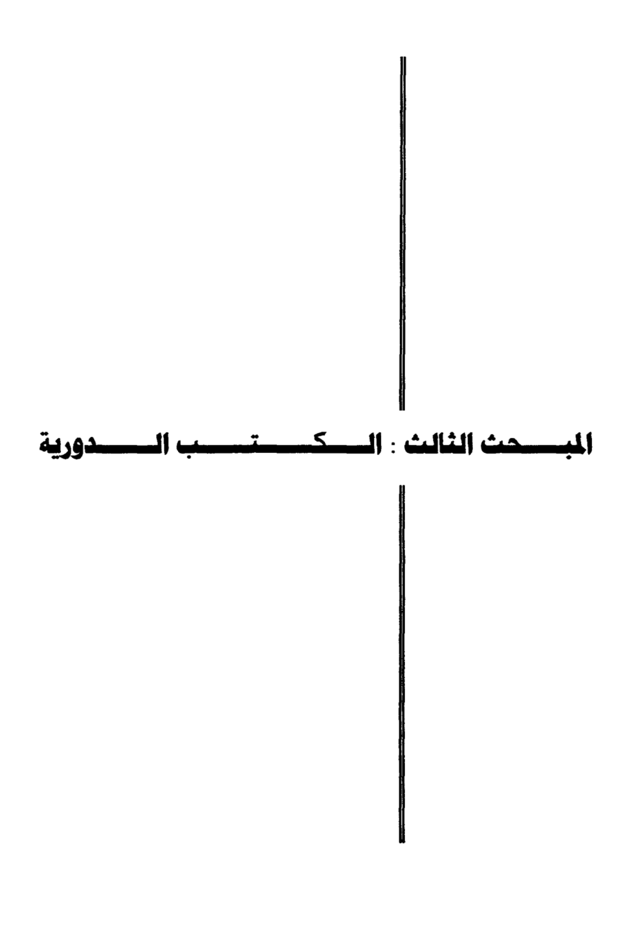
٣- ملحق للتعليمات التفسيرية رقم (١٠) لسنة ١٩٧٤
(صــــــــدرت فــــــي ٢ / ٧ / ١٩٧٧)
بشـــــأن المبالغ المنصرفة للأطباء الممارسين
و الاخصائين بالهيئة العامة للتأمين الصحي

سـبق أن أصـدرت المصـلحة التعلـيمات التفسـيرية رقـم (١٠) لـلمادة ٧٢ مـن القـانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بتاريخ ١٩٧٤/١٢/٣ بشأن المعاملـة الضريبية للمبالغ المنصرفة من الهيئة العامـة للـتأمين الصحي للأطباء الممارسين و الأخصائيين و انتهـت إلى خضـوع المبالغ للضـريبة على أرباح المهن غير التجارية دون الضريبة على المرتبات و الأجور و ما في حكمها .

و قـد ثـار خلاف حول هذا النظر مع بعض الأطباء انتهى إلى رفع الأمر إلى القضاء على مختلف درجاتـــه إلى أن أصـــدرت فـــيه محكمـــة الـــنقض حكمهـــا في الطعـــن رقـــم ٤٥٨ لســـنة ٤١ ق بجلسـة ١٩٧٦/٤/١٥ باعتـبار أن العلاقـة الـتى تـربط الطبيـب بالهيـئة العامـة للـتأمين الصحي هـى علاقـة عمـل ، و مـن ثـم يخضـع مـا يتقاضـاه عـنه للضريبة على المرتبات و الأجور ،تأسيسا علـى أن مـناط تكيـيف عقـد العمـل و تمـيزه عـن عقـد المقاولـة و غيره من العقود هو بتوافر عنصر التبعية التى تتمثل في خضوع العامل لرب العمل و أشرافه و رقابته .

و بعـد دراسـة كافـة العقـود الـتى تحـررها الهيئة العامة للتأمين الصحي و بين الأطباء بكافة تخصصـاتهم و عـلى ضـوء ما قررتـه محكمة النقض في حكمها سالف الذكر فقد رأت المصلحة أعادة النظر في التعليمات المذكورة ، و من ثم توجه المصلحة النظر إلى الآتي :

١- اعتـبار العقـد المحـرر بـين الهيـئة العامـة للـتأمين الصحي و بين الأطباء بكافة تخصصاتهم و أنواعهـم عقـد عمـل سـواء تمـت مباشـرة العمـل من الطبيب بمستشفيات الهيئة أو بالعيادة الخاصـة طالمـا أن عنصـر التبعـية يـتوافر بوجـود الاشـراف و التوجـيه و الـرقابة من الهيئة العامـــة للـــتأمين الصـــحي و بالـــتالي يخضـــع الإيـــراد الـــناتج مـــن هـــذا العقـــد للضـــريبة على المرتبات و الأجور و ما في حكمها .
٢- تنفـيذ هـذه التعلـيمات عـلى الحـالات الـتى لم يصبح فـيها الـربط نهائـيا أو ربطـا نهائـيا لم يمـض عـلى نهايـته أكـثر من خمس سنوات و في هذه الحالة تسرى أحكام المادة ٩٣ مكرره من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .
٣- تلغـى التعلـيمات التفسـيرية رقم ١٠ للمادة ٧٢ الصادرة بتاريخ ١٩٧٤/١٢/٣ بالنسبة للأطباء المتعاقدين مع الهيئة العامة للتأمين الصحي فيما جاء مخالفا لهذه التعليمات .



المبحث الثالث : الكتب الدورية



كتـــــاب دورى رقـــم (١٢) لسنـــة ١٩٨٩
(صــــــدر فـــــــي ٢٠ / ٥ / ١٩٨٩)
حول المادة ٨٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

صدر قرار وزير المالية رقم (١٧) لسنة ١٩٨٤ بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاولة المهنة و صافى الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة و ينص هذا القرار على الآتي :

مادة ١- في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة يكون تقدير وعاء الضريبة بناء على المؤشرات و القرائن الآتية :

أولا – الإيرادات :

أ – بالنسبة للأطباء الجراحين :

تحدد عدد العمليات التى أجراها الطبيب خلال العام على أساس البيانات الواردة من المستشفيات التى يجرى بها عمليات وفقا لما تم تحصيله تطبيقا لحكم المادة (٩١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ و كذا لما تقدره المأمورية اذا ثبت قيام الطبيب بعمليات في عيادته الخاصة . و تحدد فئات العمليات على أساس تقسيمها إلى ٣ أقسام :-

١- عملية صغرى .

٢- عملية متوسطة .

٣- عملية كبرى .

و يسترشد بأسعار المؤسسة العلاجية عند تحديد الإيراد من هذه العمليات مع مراعاة الظروف الخاصة بكل طبيب و ما يدلى به عند مناقشته و كذلك فرع الطب المتخصص به و خبرته و موقع العيادة و المحافظة التى تقيم بها و كذا أية بلاغات بعد التحقق من صحتها .

ب – بالنسبة لإيرادات العيادات بالنسبة لكافة الأطباء :-

يراعى فى تحديد هذه الإيرادات ما يلى :

١- فئة الكشف حسب ما هو معلن داخل العيادة و للزيارات المنزلية و العادى و المستعجل.

٢- درجة تخصص الطبيب و تاريخ تخرجه و مركزه العلمى و سنوات الممارسة .

٣- البيانات التى يدلى بها الطبيب في محاضر المناقشة عند المحاسبة .

٤- موقع العيادة و مستوى الدخول في المكان الذى يباشر فيه النشاط .

٥- فترة التغيب عن العيادة سواء للسفر أو المرض أو خلافه و التحقق من غلق العيادة أم عمل بها أحد الأطباء و مدى الاتفاق بين الطبيب و من حل محله فترة تغيبه على الدخل المحقق في تلك الفترة .

٦- البيانات الواردة من الجهات الملزمة بالخصم طبقا لحكم المادة ٨٩ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٧- بالنسبة للتخصصات التى تعتمد على استهلاك التيار الكهربائى أو مواد طبية أو أفلام أو غيرها فيراعى هذه البيانات عند تحديد الإيراد وفقا لما أصدرته المصلحة من تعليمات في هذا الشأن .

ثانيا : مؤشرات مصروفات :

تعتمد المصروفات المؤيدة بالمستندات و اللازمة لمزاولة النشاط كالإيجار و الكهرباء و الأجور و غيرها و مراعاة الآتي :

أولا - الكتب و المجلات العلمية :

يعتمد ما يشترى من كتب و مجلات علمية طبية في كل سنة طالما أنه مؤيد بالمستندات و في حالة قيام الطبيب بتأسيس مكتبه طبيه في بدء نشاطه أو أثناء النشاط فتكون قيمة هذه المكتبة خاضعة لنظام الاستهلاك السنوي و بالمثل المراجع المرتفعة القيمة .

ثانيا - مصاريف السفر و الاقامة في الخارج لحضور المؤتمرات الطبية سواء كان الحضور بدعوه أو بدون دعوه .

تعتبر مصاريف السفر و الاقامة في الخارج لحضور المؤتمرات العلمية الطبية و الاشتراك فيها من التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة على أن يراعى أولا ما اذا كان حضور الممول لهذا المؤتمر على حسابه الخاص أو بدعوه من المؤتمر أو إيفاده من جهة عمله أو أى جهة أخرى .

فإذا كان حضور المؤتمر على نفقة الممول الخاصة فيخصم له ضمن التكاليف و المصروفات التى تحملها الطبيب بعد استبعاد ما يخص الانتفاع الشخصي اذا كان يمارس النشاط على وجه حر و تقتصر هذه المصروفات على :-

١- تذكرة السفر لمكان انعقاد المؤتمر و العودة و التى تثبت زيارته لها على أساس الدرجة السياحية .
٢- رسوم اشتراك المؤتمر .
٣- مصاريف الأبحاث المقدمة للمؤتمر .
٤- مصاريف الإقامة المناسبة دون مبالغة .

و اذا كان حضور المؤتمر بناء على دعوة فيجب التفرقة بين ما إذا كانت الجهة الداعية تتحمل كافة المصروفات و في هذه الحالة لا يتحمل الممول أى تكاليف و بين ما اذا كانت الدعوة قاصرة على المساهمة في بعض النفقات فتحدد هذه المصروفات و تخصم من إجمالي المصروفات و يعتبر الباقي ضمن التكاليف الواجبة الخصم .

و يجب التأكد من أن مصروفات السفر لا تشمل ثمن تذاكر أو أى مصاريف لعائلة الطبيب .

ثالثا - مصاريف الانتقال :

يفرق بين الطبيب الذى يملك سيارة و الطبيب الذى لا يملك سيارة كما يراعى عند احتساب هذا المصروف طبيعة تخصص الطبيب و مدى ما يستلزمه من انتقال و ما لا تستلزم طبيعة نشاطه كثرة الانتقال مثل أطباء الأشعة و الأسنان و العيون و يراعى الآتى :

(أ) : من يملك سيارة :-

تحسب مصاريف السيارة بالإضافة الى ما يستعين به احيانا من وسائل أخرى على أن يراعى فى هذه الحالة استبعاد جزء من مصاريف السيارة للاستعمال الشخصى و يدخل فى مصروفات السيارة أجر السائق اذا كان خاضعا للتأمينات الاجتماعية و لا يحسب من بين مصروفها الاستهلاك .

(ب) : بالنسبة لمن لا يمتلكون سيارة :

تخصم لهم مصاريف الانتقال المناسبة لمزاولة المهنة مع مراعاة الظروف المتباينة لكل مهنة من المهن الطبية على حدة .

رابعا - استهلاك الأدوات الطبية :

يحتسب الاستهلاك المناسب مع التفرقة بين الأجهزة العادية و الأجهزة المعقدة و الإلكترونية وفقا لما يصدر به من تعليمات تنفيذية من مصلحة الضرائب .

خامسا - تحسب مصاريف شراء الخامات و المواد الطبية اللازمة لنشاط الطبيب وفقا لاحتياجات العمل و نوع التخصص .

سادسا - تحسب باقى المصروفات كالمصروفات النثرية و النظافة و غيرها وفقا لاحتياجات العمل (وفقا لما تنص عليه تعليمات المصلحة التنفيذية) .

سابعا - الأطباء المساعدون :

اذا لم تتوافر علاقة التبعية يخصم ما يتقاضاه الطبيب الساعد بحد أقصى ٢٠٪ و تدخل هذه الأتعاب ضمن إيرادات الطبيب المساعد و اذا توافرت علاقة التبعية بالنسبة للطبيب المساعد يخصم ما يتقاضاه الطبيب المساعد مع خضوعه لضريبة المرتبات و الأجور .

توجه المصلحة نظر المناطق الضريبية و المأموريات التابعة لها إلى ضرورة مراعاة ما ورد بهذا القرار الوزاري عند المحاسبة و بكل دقة .



المبحـــث الرابـــع : قرارت لـــجـــان الطـــعن الضريبي

" قرارات لجان الطعن الضريبي في مجال المنشآت الطبية "

أ - الأطباء

م	النشاط	السنوات	لجنة الطعن	رقم الطعن	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
١	طبيب أسنان	٨٢/٨٠	الإسكندرية د / ٩	١٣٥لسنة ٨٤	سنة ١٩٨٠ : إجمالي الإيرادات كالاقرارات = ٣٧٩٠,٠٠ تضاف أيرادات بنسبة ٢٠٪ = ٧٥٨,٠٠ إجمالي الإيرادات = ٤٥٤٨,٠٠ خصم م. تشغيل بواقع ٣٠٪ = ١٣٦٤,٠٠ = ٣١٨٤,٠٠ خصم م. فعلية و حكميه = ١٠٦٥,٠٠ = ٢١١٦,٠٠ استهلاك مهني ١٠٪ = ٢١١,٦٠ صافى الربح = ١٩٠٧,٠٠ سنة ١٩٨١ : إجمالي الإيرادات كالاقرارات = ٤٤٨٨,٠٠ تضاف إيرادات بنسبة ٢٠٪ = ٨٩٧,٠٠ إجمالي الإيرادات = ٥٣٨٥,٠٠ خصم م. تشغيل بواقع ٣٠٪ = ١٦١٥,٠٠ = ٣٧٧٠,٠٠ خصم م. فعلية و حكميه = ٧٥٤,٠٠ = ٣٠١٦,٠٠ استهلاك مهني ١٠٪ = ٣٠١,٠٠ صافى الربح = ٢٧١٥,٠٠

					سنة ١٩٨٢ : إجمالي الإيرادات كالاقرارات = ٥٥٨١,٠٠ تضاف إيرادات بنسبة ٢٠٪ = ١١١٦,٠٠ إجمالي الإيرادات = ٦٦٩٧,٠٠ خصم م. تشغيل بواقع ٣٠٪ = ٢٠٠٦,٠٠ = ٤٦٨٨,٠٠ خصم م. فعلية و حكميه = ٩٣٧,٠٠ = ٣٧٥١,٠٠ استهلاك مهني ١٠٪ = ٣٧٥,٠٠ صافى الربح = ٣٣٧٦,٠٠
٢	طبيب أسنان	٨٩/٨٧	قنا /د٣	٣١٦ لسنة ٩٥	الاشعة بالعيادة = ٣ حالة × ٢٦ يوم × ١٢ شهر × ٥ = ٤٦٨٠ الخلع = ٦ حالة × ١٢ شهر × ٨ = ٢٨٨ علاج اللثة = ٣ حالة × ١٢ شهر × ٨ = ٢٨٨ الحشو = ٤ ×١٢ شهر × ٨ = ٣٨٤ الأطقم الجزئية = ٤ حالة × ١٢ شهر × ٣٠ = ١٤٤٠ الأطقم الكاملة = ٨ حالة × ١٠٠ = ٨٠٠ معاملات مع جهات = ٣٥٥,٥ الإجمالى = ٨٢٣٥,٥٠٠ تخصم ٣٥٪ م تشغيل و إدارية = ٢٨٨٢,٤٢٥ إجمالي الإيراد = ٥٣٥٣,٠٧٥ تخصم ١٠٪ استهلاك مهني = ٥٣٥,٣٠٧ الصافى = ٤٨٤٨,٧٦٨

م	النشاط	السنوات	لجنة الطعن	رقم الطعن	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
٣	طبيب أسنان	١٩٩٠	الإسكندرية د / ١٧	٨٧٠ لسنة ٩٢	إجمالي إيراد الأفراد = ٤٠٠٠ إيرادات من الجهات كالإقرار = ١٦٩٦,٨ إجمالي = ٥٦٩٦,٨ تخصم ٣٠٪ م تشغيل (كالمأمورية) = ١٧٠٩ = ٣٩٨٨ تخصم ٢٠٪ م حكمية = ٧٩٨ = ٣١٩٠ يخصم ١٠٪ استهلاك = ٣١٩ صافي الإيراد = ٢٨٧١
٤	طبيب أسنان	١٩٩١	نجع حمادى د/٢	١٨١٣ لسنة ٩٦	الكشف و الخلع = ٢حالة×٢٦يوم×١٠شهور× ٦ = ٣١٢٠ الحشو وعلاج اللثة = ٢ حالة×١٠ شهور × ٨ = ٩٦٠ الخلع الجراحي = ٢ حالة ×١٠ شهور× ١٢ = ٢٤٠ الأطقم الجزئية = ٤ طقم×١٠ شهور×٣٠ = ١٢٠٠ إجمالى الإيراد = ٦٥٨٠ ٤٠٪ م إدارية و تشغيل = ٢٢٧٢ إجمالي الإيراد = ٣٤٠٨ ١٠٪ استهلاك مهني = ٣٤٠,٨ الصافي = ٣٠٦٧,٢

م	النشاط	السنوات	لجنة الطعن	رقم الطعن	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
٥	طبيب أسنان	١٩٩٣	سوهاج د/٢	٥٩٤ لسنة ٩٨	الكشف و الخلع= ٢ حالة×٣١٠ يوم×٤ × ٦/١٢ = ١٢٤٠ الكشف و الخلع = ٢ حالة ×٣١٠ يوم × ٦/١٢ × ٥ = ١٥٥٠ الحشو = ٢ حالة × ٥٢ أسبوع × ٧ = ٧٢٧ التركيب الجزئي = ١حالة×٥٢ أسبوع× ١٥ = ٧٨٠ علاج اللثة = ٤٠ حالة في السنة × ٩ = ٣٦٠ التركيب الكلى = ١٢ حالة × ٦٠ = ٧٢٠ إجمالى الإيراد = ٥٣٧٨ ٢٠٪ مصاريف = ١٠٧٥,٦ الباقي = ٤٣٠٢,٤٠ ٢٠٪م استهلاك مهني = ٨٦٠,٤٨ الإجمالى = ٣٤٤١,٩٢ يخصم ١٠٪ استهلاك مهني = ٣٤٤,١٩ الصافى = ٣٠٩٧,٧٣
٦	طبيب أسنان	١٩٩٣	القاهرة د/٥	٢٥٤١ لسنة ٩٨	كشف عادى = ٨ حالة × ٥٢ أسبوع × ٥ ج = ٢٠٨٠ الحشو = ٢ × ٥٢ أسبوع × ٢٠ج = ٢٠٨٠ الخلع = ٢ × ٥٢ أسبوع × ١٠ج = ١٠٤٠ تركيبات = ١٠ حالة سنويا × ٥٠ ج = ٥٠٠ الأشعة = ٣ × ٥٢ أسبوع × ٥ج = ٧٨٠ إجمالى الإيراد = ٦٤٨٠ ٢٠٪ م حكمية = ١٢٩٦ الوعاء المهنى = ٥١٨٤ ١٠٪ أ مهنى = ٥١٨ صافي الربح مقربا = ٤٦٦٦

م	النشاط	السنوات	لجنة الطعن	رقم الطعن	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
٧	طبيب عيون	٨٩/٨٨	قنا / د٣	٧٥٧ لسنة ١٩٩٣	عيادة فرشوط : الكشف بالعيادة = ٢كشف×٢٦ يوم×١١,٥شهر × ٥ = ٢٩٩٠ كشف النظارة = ١٨ كشف × ٨ = ١٤٤ العمليات الكبرى = ٦ عملية ×٤٠ = ٢٤٠ العمليات الصغرى = ١٨ عملية×٢٥ = ٤٥٠ إجمالي الإيراد = ٩٨٢٤ تخصم٢٠٪ م = ٧٦٤ الصافى = ٣٠٦٠ تخصم١٠٪ استهلاك = ٣٠٦,٠ صافى الإيراد = ٢٧٥٤ عيادة نجع حمادى : الكشف بالعيادة =١ كشف×٢٦ يوم×١٢ شهر× ٥ = ١٥٦٠ كشف النظارة = ١٨ كشف × ٨ = ١٤٤ العمليات الكبرى = ٦ سنوى ×٤٠ = ٢٤٠ العمليات الصغرى = ١٨ سنوى×٢٥ = ٤٥٠ الإجمالي = ٢٣٩٤ تخصم٢٠٪ م = ٤٧٨,٨ إجمالى الإيراد = ١٩١٥,٢٠ تخصم١٠٪ استهلاك = ١٩١,١٥ صافى الإيراد = ١٧٢٣,٦٨

م	النشاط	السنوات	لجنة الطعن	رقم الطعن	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
٨	طبيب عيون	٩٢/٨٨	قنا د/٢	٧٩٦ لسنة ٩٤	الكشف بالعيادة = ٦ كشف×٥٢ أسبوع ×٦ = ١٨٧٢ كشف النظارة = ٢ كشف × ٥٢ أسبوع × ٧ = ٧٢٨ العمليات الكبرى = ٢ عملية ×٥٢ أسبوع × ٦٠ = ٦٢٤٠ العمليات الصغرى = ٢ عملية×٥٢ أسبوع× ٢٥ = ٢٦٠٠ إجمالي الإيراد = ١١٤٠٠ تخصم٢٠٪ م حكميه = ٢٢٨٨ إجمالي الإيراد = ٩١٥٢ يخصم ١٠٪ استهلاك مهني = ٩١٥,٢ الصافي = ٨٢٣٦,٨
٩	طبيب نساء	٨٥ / ٨٩	الإسكندرية د / ١٠	٢٧٤ لسنة ٩٢	سنة ١٩٨٥ : الكشوف = ٣ حالة أسبوعيا × ٥٢ أسبوع × ١٠ج = ١٥٦٠,٠٠ الكى و اللولب = ١ حالة اسبوعيا×٥٢ أسبوع× ١٥ج = ٧٨٠,٠٠ عملية مستشفى جليم = ١٥٠,٠٠ عمليات بالعيادة = ١ عملية × ١٠٠ ج = ١٠٠,٠٠ إجمالي مهني = ٢٥٩٠,٠٠ يخصم ٢٠٪ حكميه = ٥١٨,٠٠ الباقي = ٢٠٧٢,٠٠ ١٠٪ استهلاك بشرى = ٢٠٧,٢٠ صافى مهني = ١٨٦٤,٨٠ أعباء عائلية = ٨٤٠,٠٠ صافى الوعاء الخاضع = ١٠٢٥,٠٠

سنة ١٩٨٦ :

الكشوف = ٣ حالة أسبوعيا × ٥٢ أسبوع × ١٠ج = ١٥٦٠,٠٠
الكى و اللولب = ١ حالة اسبوعيا×٥٢ أسبوع× ١٥ج = ٧٨٠,٠٠
عمليات بالعيادة = ٢ عملية × ١٢٠ ج = ٢٤٠,٠٠
إجمالي مهني = ٢٥٨٠,٠٠
يخصم ١٠٪ حكمية = ٥١٦,٠٠
الباقي = ٢٠٦٤,٠٠
١٠٪ استهلاك بشرى = ٢٠٦,٤٠
صافي مهني = ١٨٥٧,٦٠
أعباء عائلية = ٨٤٠,٠٠
صافي الوعاء الخاضع = ١٠١٨,٠٠

سنة ١٩٨٧ :

الكشوف = ٤ حالة × ٤ شهر× ٤ أسبوع × ١٠ج = ٦٤٠,٠٠
الكشف = ٤ حالة × ٨ شهر× ٤ أسبوع × ١٥ج = ١٩٢٠,٠٠
الكى و اللولب = ١ حالة × ٥٢ أسبوع × ٢٠ج = ١٠٤٠,٠٠
عمليات بالعيادة = ٣ حالة × ١٣٠ ج = ٣٩٠,٠٠
المقاولون العرب = ١٢١٥,٠٠
عمليات طبقا للشهادات = ٦٠٠,٠٠
إجمالي مهني = ٥٧٩٥,٠٠
يخصم ٢٠٪ حكميه = ١١٥٩,٠٠
الباقي = ٤٦٣٦,٠٠
١٠٪ استهلاك بشرى = ٤٦٣,٦٠
صافي الوعاء المهني = ٤١٧٢,٤٠
أعباء عائلية = ٨٤٠,٠٠
صافي الوعاء الخاضع مقربا = ٣٣٣٣,٠٠

سنة ١٩٨٨ :

البيان	المبلغ
الكشوف = ٤ حالة × ٥٢ أسبوع × ١٥ج	= ٣١٢٠,٠٠
الكي و اللولب = ٢ حالة × ٥٢ أسبوع × ٢٠ج	= ٢٠٨٠,٠٠
عمليات بالعيادة = ٣ حالة × ١٤٠ ج	= ٤٢٠,٠٠
المقاولون العرب	= ١١٥٠,٠٠
عمليات طبقا للشهادات	= ١٢٠٠,٠٠
إجمالي مهني	= ٧٩٧٠,٠٠
يخصم ٢٠٪ حكمية	= ١٥٩٤,٠٠
الباقي	= ٦٣٧٦,٠٠
١٠٪ استهلاك بشرى	= ٦٣٧,٦٠
صافي الوعاء المهني	= ٥٧٣٨,٤٠
أعباء عائلية	= ٨٤٠,٠٠
صافي الوعاء الخاضع مقربا	= ٤٨٩٩,٠٠

سنة ١٩٨٩ :

البيان	المبلغ
الكشوف = ٤ حالة × ٥٢ أسبوع × ١٥ج	= ٣١٢٠,٠٠
الكي و اللولب = ٣ حالة × ٥٢ أسبوع × ٢٠ج	= ٣١٢٠,٠٠
عمليات بالعيادة = ٤ حالة × ١٥٠ ج	= ٦٠٠,٠٠
المقاولون العرب	= ٩٥٠,٠٠
عمليات طبقا للشهادات	= ١٨٠٠,٠٠
إجمالي مهني	= ٩٥٩٠,٠٠
يخصم ٢٠٪ حكميه	= ١٩١٨,٠٠
الباقي	= ٧٦٧٢,٠٠
١٠٪ استهلاك بشرى	= ٧٦٧,٢٠
صافي الوعاء المهني	= ٦٩٠٤,٠٠
أعباء عائلية	= ٨٤٠,٠٠
صافي الوعاء الخاضع مقربا	= ٦٠٦٥,٠٠

م	النشاط	السنوات	لجنة الطعن	رقم الطعن	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
١٠	طبيب نساء	١٩٩٧	الإسكندرية د / ١٠	٢٢٠ لسنة ٩٩	معاملات جهات = ٢٥٩ العيادة = ٧ كشف×٣١٠ يوم×٣,٥ = ٧٥٩٥ تركيب لولب = ٨٥ ×١٢ شهر = ١٠٢٠ عمليات صغرى = ٧٥ ×١٢ شهر = ٩٠٠ إجمالى الإيرادات المهنية = ٩٧٧٤ ٢٠٪ مصاريف = ١٩٥٤ = ٧٨٢٠ ١٠٪ استهلاك مهني = ٧٨٣,٠ الصافي = ٧٠٣٧
١١	طبيب أنف و أذن و حنجرة	١٩٩٧	نجع حمادى د/١	١٢٩٠ لسنة ٩٦	الكشف بالعيادة = ٦حالة×٢٦ يوم×١١ شهر ×١٠ = ١٧١٦٠ العمليات الكبرى = ٣ حالة ×١٢ شهر× ٧٠ = ٢٣١٠ العمليات الصغرى = ٢ حالة ×١٢ شهر× ٣٥ = ٧٧٠ غسل الأذن = ٨ حالة × ١١ شهر × ٢ = ١٧٦ إجمالى الإيراد = ٢٠٤١٦ ٢٠٪ مصاريف = ٤٠٨٣,٢٠ الإجمالي = ١٦٣٣٢,٨٠ ١٠٪م استهلاك مهني = ١٦٣٣,٢٨ الصافى = ١٤٦٩٩,٥٢ الصافي يقرب الى = ١٤٧٠٠

م	النشاط	السنوات	لجنة الطعن	رقم الطعن	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
١٢	طبيب بشرى	٨٨ / ٩٤	إسكندرية د / ١٨	٣٨٠ لسنة ٩٩	سنة ١٩٨٨ : حالات الكشف بالعيادة = ٤حالة×٣١٠ يوم×٥ج = ٦٢٠٠ حالات الكشف خارج العيادة = ٤ × ١٢ شهر× ١٠ج = ٤٨٠ حالات العمليات المتوسطة = ٤ × ١٢ شهر × ٢٥ج = ١٢٠٠ حالات الاسعاف و الحقن = ٦٥ج × ١٢ شهر = ٧٨٠ حالات الولادة = ٢ حالة × ٧٠ جنية = ١٤٠ جملة إيرادات التعامل مع الأفراد = ٨٨٠٠ إيرادات التعاقدات = ٢٩٤٧ إجمالي إيرادات العيادة = ١١٧٤٧ يخصم المصروفات الحكمية = ٢٢٩٥,٤ الصافي = ٩٤٥١,٦ يخصم الاستهلاك المهني = ٩٤٥,٦ الوعاء قبل الأعباء (مقرب) = ٨٥٠٦ سنة ١٩٨٩ : حالات الكشف بالعيادة = ٥حالة × ٣١٠ يوم ×٥ج = ٧٧٥٠ حالات الكشف خارج العيادة = ٤×١٢ شهر × ١٠ج = ٤٨٠ حالات العمليات المتوسطة = ٤ × ١٢ شهر × ٢٥ج = ١٢٠٠ حالات الاسعاف و الحقن= ٧٠ج × ١٢ شهر = ٨٤٠ حالات الولادة = ٢ حالة × ٧٥ جنية = ١٥٠ جملة إيرادات التعامل مع الأفراد = ١٠٤٢٠

إيرادات التعاقدات = ٣٣٥٩
إجمالي إيرادات العيادة = ١٣٧٧٩
يخصم المصروفات الحكمية = ٢٧٥٥,٨
الصافي = ١١٠٢٣,٢
يخصم الاستهلاك المهني = ١١٠٢,٣٢
الوعاء قبل الأعباء (مقرب) = ٩٩٢١

سنة ١٩٩٠ :

من ١٩٩٠/١/١ = ١٠٤٢٠ج × ٨٦يوم = ٢٤٥٥,٠٠
١٩٩٠/٣/٢٧ ٣٦٥ يوم

من ١٩٩٠/٣/٢٨ = ٥حالة×٣١٠ يوم×٦ج × ٢٧٩ يوم = ٧١٠٨,٨
١٩٩٠/١٢/٣١ ٣٦٥ يوم

إيراد الجهات = ٤٤٩٢,٠٠
مجموع الإيرادات = ١٤٠٥٥,٠٠
يخصم المصروفات الحكمية = ٢٨١١
الصافي = ١١٢٤٤
يخصم الاستهلاك المهني = ١١٢٤,٤
الوعاء قبل الأعباء (مقرب) = ١٠١٢٠

سنة ١٩٩١ :

حالات الكشف بالعيادة = ٦ حالة × ٣١٠يوم × ٦ج = ١١١٦٠
إيراد الجهات = ٣٩٦٢
مجموع الإيرادات = ١٥١٢٢
يخصم المصروفات الحكمية = ٣٠٢٤,٤
الصافي = ١٢٠٩٧,٦
يخصم الاستهلاك المهني = ١٢٠٩,٧٦
الوعاء قبل الأعباء (مقرب) = ١٠٨٨٨

سنة ١٩٩٢ :

حالات الكشف بالعيادة = ٦ حالة × ٣١٠يوم × ٧ج = ١٣٠٢٠
إيراد الجهات = ٣٥٤٣,٨
مجموع الإيرادات = ١٦٥٦٣,٨
يخصم المصروفات الحكمية = ٣٣١٢,٧٦
الصافي = ١٣٢٥١,٠٤
يخصم الاستهلاك المهني = ١٣٢٥,١
الوعاء قبل الأعباء(مقرب) = ١١٩٢٦

سنة ١٩٩٣ :

حالات الكشف بالعيادة = ٧ حالة × ٣١٠يوم × ٧ج = ١٥١٩٠
إيراد الجهات = ٤٣٠٩,٨
مجموع الإيرادات = ١٩٤٩٩,٨
يخصم المصروفات الحكمية = ٣٨٩٩,٩٦
الصافي = ١٥٥٩٩,٨٤
يخصم الاستهلاك المهني = ١٥٥٩,٩٨
الوعاء قبل الأعباء(مقرب) = ١٤٠٤٠

سنة ١٩٩٤ :

حالات الكشف بالعيادة = ٧ حالة × ٣١٠يوم × ٨ج = ١٧٣٦٠
إيراد الجهات = ٥٦٥٠
مجموع الإيرادات = ٢٣٠١٠
يخصم المصروفات الحكمية = ٥٧٥٢,٥
الصافي = ١٧٢٥٧,٥
يخصم الاستهلاك المهني = ٢٥٨٨,٦٢
الوعاء قبل الأعباء(مقرب) = ١٤٦٦٩

م	النشاط	السنوات	لجنة الطعن	رقم الطعن	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
١٣	طبيب بشرى	١٩٩٤	الإسكندرية د / ١٨	٤١٣ لسنة ٩٩	الكشف العادي بالعيادة = ٣٠ حالة ×٣١٠ يوم×٥ ج = ٤٦٥٠ الكشف المنزلى = ٥ حالة × ١٢ شهر×١٠ج = ٦٠٠ الإجمالي = ٥٢٥٠ يخصم ٢٥٪ م حكميه = ١٣١٢,٥٠ الباقي = ٣٩٣٧,٥٠ يخصم ١٥٪ مهني = ٥٩٠,٦٣ صافى الإيراد المهني الخاضع مقرباً = ٣٣٤٧
١٤	طبيب بشرى	٩٧/٩٥	كفر الدوار د / ٢	١٣٥لسنة ٢٠٠٠	سنة ١٩٩٣ : الكشوف = ٥٢ كشف × ٤ أشهر × ٨ ج = ١٦٦٤ الاعادة = ١٤ إعادة × ٤ أشهر × ٢ ج = ٣٢٠ الكشوف = ٥٢ كشف× ٨ أشهر× ٨ جنية ×٥٠٪ = ١٦٦٤ الاعادة = ٤٠ إعادة × ٨ أشهر × ٢ جنية × ٥٠٪ = ٣٢٠ إجمالي الإيراد = ٣٩٦٨ المصروفات الحكمية ٢٠٪ = ٧٩٤ الإجمالي = ٣١٧٤ (الفترة من ١/١ حتى ٩٣/٤/٣٠)١٠٪ مقابل أ. مهني = ١٥٩ صافى الوعاء = ٣٠١٥ سنة ١٩٩٥ : الكشوف = ٦٠ كشف × ١٢ شهر × ٨ ج × ٥٠٪ = ٢٨٨٠ الاعادة = ٣٩ إعادة × ١٢ شهر × ٢ج × ٥٠٪ = ٤٦٨ إجمالى الإيراد = ٣٣٤٨ المصروفات ٢٥٪ حكما = ٨٣٧ صافى الوعاء = ٢٥١١

م	البيان	التاريخ	الاسم	رقم القضية	الحساب
					سنة ١٩٩٦ : الكشوف = ٦٠ كشف × ١٢ شهر × ٨ ج × ٥٠٪ = ٢٨٨٠ الاعادة = ٣٩ إعادة ×١٢ شهر × ٢ج × ٥٠٪ = ٤٦٨ إجمالى الإيراد = ٣٣٤٨ المصروفات ٢٥٪ حكما = ٨٣٧ صافى الوعاء = ٢٥١١ **سنة ١٩٩٧ :** الكشوف = ٦٠ كشف × ١٢ شهر × ٨ ج × ٥٠٪ = ٢٨٨٠ الاعادة = ٣٩ إعادة × ١٢ شهر × ٢ج × ٥٠٪ = ٤٦٨ إجمالى الإيراد = ٣٣٤٨ المصروفات ٢٥٪ حكما = ٨٣٧ صافى الوعاء = ٢٥١١
١٥	معمل تحاليل طبية	٨٩/٨٦	نجع حمادى د / ١	٥٥٩لسنة ١٩٩٦	تحليل البول و البراز = ٢×٢٦ يوم× ١٢ شهر × ٥ = ٣١٢٠ تحليل دم و سكر و ترسيب=٢×٢٦ يوم×١٢ شهر× ٧ = ٤٣٦٨ المزرعة = ١ × ١٢ × ٨ = ٩٦ السائل المنوى و اختبار الحمل = ٧× ١٢ شهر × ٧ = ٥٨٨ وظائف الكبد = ١٢ حالة × ١٠ = ١٢٠ الاجمالى = ٨٢٩٢ تخصم ٢٥٪ تكاليف تشغيل = ٢٠٧٣ = ٦٢١٩ تخصم ١٥٪ استهلاك مهني = ٩٣٣ الصافى = ٥٢٨٦

م	النشاط	السنوات	لجنة الطعن	رقم الطعن	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
١٦	معمل تحاليل طبية	١٩٩٢	قنا / د٢	٣٨٨ لسنة ٩٥	تحليل البول و البراز =٢حالة×٢٦يوم×١٢شهر× ٥ = ٣١٢٠ تحليل دم و سكر =٣حالة×٢٦ يوم×١٢شهر×١٠ = ٩٣٦٠ سائل المنوى و اختبار الحمل = ٧ حالة×١٢شهر×١٠ = ٨٤٠ مزرعة البصق و الصديد = ١٠ حالة × ١٠ = ١٠٠ الكبد و الكلى = ١٠ حالة سنوى×٢٥ = ٢٥٠ إيراد التعاملات مع الجهات = ١٥٠٠٨,٥٠٠ الإجمالي = ١٥١٧٨,٥٠ تخصم م إدارية و تشغيل ٢٠٪ = ٣٠٣٥,٧٠ الإجمالي = ١٢١٤٢,٨٠ تخصم ٢٠٪ م. إدارية = ٢٤٢٨,٥٦ الاجمالى = ٩٧١٤,٢٤ تخصم ١٠٪ استهلاك مهني = ٩٧١,٤٠ صافى الايراد = ٨٧٤٢,٨٤
١٧	معمل تحاليل طبية	١٩٩٨	إسكندرية د/٣	٧٣٤لسنة ٢٠٠٠	١/ معمل الإسكندرية تحليل بول وبراز = ٣ حالة ×٣١٠يوم ×١٢ ج = ١١١٦٠ تحليل دم = ٢ حالة ×٣١٠ يوم × ١٤ ج = ٨٦٨٠ تحليل بول حمل = ١حالة × ٣١٠ يوم × ١٢ج = ٣٧٢٠ تحليل سكر = ١حالة×٣١٠ يوم × ١٥ ج = ٩٣٠٠ تحليل مزرعة = ١٠ حالة × ١٢ شهر × ١٩ ج = ٢٢٨٠ سائل منوى = ٥ حالة× ٥٢ أسبوع × ١٣ج = ٣٣٨٠ تحليل بروثرمين = ٤ حالة × ٥٢ أسبوع × ١٧ ج = ٣٥٣٦ تحليل سرعة ترسيب = ٤حالة × ٥٢ أسبوع × ١٧ ج = ٣٥٣٦ تحليل حمض بوليك = ٤ حالة× ٥٢ أسبوع × ١٥ ج = ٣١٢٠

تحليل بروستاتا = ٥ حالة × ١٢ شهر × ١٦ ج = ٩٦٠
تحليل الملاريا = ٤ حالة × ٥٢ أسبوع × ١٣ ج = ٢٧٠٤
تحليل النزيف = ٥ حلة × ٥٢ أسوع × ١٦ ج = ٤١٦٠
وظائف الكبد = ٢ حالة × ٥٢ أسبوع × ٢٠ ج = ٢٠٨٠
بياني سكر = ٢ حالة × ٥٢ أسبوع × ١٧ ج = ١٧٦٨
تحليلات كيمائية = ١ حالة × ٣١٠ يوم × ٢٠ ج = ٦٢٠٠
تحليل اخرى = ١ حالة × ١٢ شهر × ١٩٥ ج = ٢٣٤٠
إيرادات الجهات = ١٨٢٢٩
إجمالى الإيراد = ٨٧١٥٣
تخصم ٣٠٪ مصاريف تشغيل = ٢٦١٤٥,٩
الصافى = ٦١٠٠٧,٠٠ (١)

٢/ معمل دمنهور

تحليل بول و براز = ٦حالة ×٢٦ يوم×١٢ شهر × ٨ج = ١٤٩٧٦
تحليل الدم = ١ حالة × ٢٦ يوم × ١٢ شهر × ١٩ج = ٥٩٢٨
تحليل حمل= ١ حالة × ٢٦يوم × ١٢ شهر × ١٣ = ٤٠٥٦
تحليل سائل منوى = ١٠ حالة × ١٢ شهر × ١٥ ج = ١٨٠٠
تحليل البروستاتا = ٥ حالة × ١٢ شهر × ١٩ج = ١١٤٠
تحليل البصاق = ٨ حالة × ١٢ شهر × ١٥ج = ١٤٤٠
تحليل المزارع = ٦ حالة × ١٢ شهر × ٢٥ج = ٤٨٠٠
تحليل رسم بيانى سكر = ٦ حالة × ١٢ شهر × ١٧ = ١٢٢٤
تحليل غده = ٢ حالة × ١٢ شهر × ٥٥ج = ١٣٢٠
تحليل نخاع = ٢ حالة × ١٢ شهر × ٥٥ج = ١٣٢٠
إجمالي الإيرادات = ٣٨٠٠٤
تخصم ٣٠٪ م. تشغيل = ١٠٤٠١,٢
الصافى = ٢٦٦٠٢,٨ (٢)

					إجمالى إيرادات معمل إسكندرية و معمل دمنهور (١) + (٢) = ٦١٠٠٧ + ٢٦٦٠٢,٨ = ٨٧٦٠٩,٨ تخصم ٢٥٪ م — حكميه = ٢١٩٠٢,٤ الصافي = ٦٥٧٠٧ تخصم ١٥٪ أ- مهني = ٩٨٥٦ صافي الإيراد المهنى = ٥٥٨٥١
١٨	طبيب أشعة	٩٥/٩١	قنا / د٢	١٩٩٢لسنة ٩٧	إيرادات الجهات = ٢٢٣١١,٨٣ أشعة عادية (صدر و رقبة)=٢حالة×٥٢ أسبوع×١٧ = ١٧٦٨ أشعة عادية (العظام) = ٢ حالة× ٥٢ أسبوع × ١٧ = ١٧٦٨ أشعة(مسالك البولية)=٥حالة×٥٢أسبوع × ١٧ = ٤٤٢٠ أشعة (الجهاز الهضمى) = ٥ حالة×٥٢ أسبوع× ١٧ = ٤٤٢٠ أشعة ملونة على المسالك=٢حالة×٥٢ أسبوع × ٥٥ = ٥٧٢٠ أشعة على الجهاز الهضمى=٢حالة×٥٢أسبوع× ٥٥ = ٥٧٢٠ أشعة ملونة تليفزيونية=٣حالة× ٥٢ أسبوع×٢٥٪ = ٣٩٠٠ إجمالى الإيراد = ٥٠٠٢٧,٨٣ تخصم ٣٥٪م تشغيل و إدارية = ١٧٥٠٩,٤٧ صافى الإيراد = ٣٢٥١٨,٠٩٠ تخصم ١٥٪ استهلاك مهني = ٤٨٧٧,٧١٣ صافى الإيراد = ٢٧٦٤٠,٣٧٧

م	النشاط	السنوات	لجنة الطعن	رقم الطعن	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
١٩	طبيب أشعة	٩٤/٩٣	الإسكندرية د / ٣	٩١ لسنة ٩٧	سنة ١٩٩٣ : الأفراد = ٤ حالة × عدد الأيام (٦٠ج × ٣٠٢,٤ يوم) = ٧٢٥٧٦,٠٠ إيراد الجهات كالمأمورية = ٤٨١٠١,٠٠ إجمالى الإيرادات = ١٢٠٦٧٧,٠٠ خصم ٣٥٪ مصاريف تشغيل = ٤٢٢٣٦,٩٥٠ الصافي = ٧٨٤٤٠,٥٠ يخصم ٢٠٪ م حكمية = ١٥٦٨٨,٠١٠ الصافي = ٦٢٧٥٢,٠٤٠ يخصم ١٠٪ إهلاك مهني = ٦٢٧٥,٢٠٤ صافى الإيراد المهني الخاضع قبل الأعباء = ٥٦٤٧٧,٠٠ سنة ١٩٩٤ : الأفراد = ٤ حالة × عدد الأيام (٧٠ج × ٢٩٥,٦ يوم) = ٨٢٧٦٨,٠٠ إيراد الجهات كالمأمورية = ٤١٦١٢,٠٠ إجمالى الإيرادات = ١٢٤٣٨٠,٠٠ خصم ٣٥٪ مصاريف تشغيل = ٤٣٥٣٣,٠٠ الصافي = ٨٠٨٤٧,٠٠ يخصم ٢٥٪ م حكمية = ٢٠٢١١,٧٥٠ الصافي = ٦٠٦٣٥,٢٥٠ يخصم ١٥٪ إهلاك مهني = ٩٠٩٥,٢٨٧ صافى الإيراد المهني الخاضع قبل الأعباء = ٥١٥٤٠,٠٠

ب - المستشفيات

النشاط	السنوات	لجنة الطعن	رقم الطعن	نسبة مجمل الأرباح (جنية)
مستشفى	٨٩/ ٩٢	الإسكندرية د / ١٢	٣٣٧ لسنة ٩٤	القسم الداخلي: العمليات : العمليات الكبرى = ٩ عملية كالمأمورية × ٣٣٠ ج = ٢٩٧٠,٠٠ العمليات المتوسطة = ٤٣ كالمأمورية × ١٨٠ج = ٧٧٤,٠٠ العمليات الصغرى = ١٥٤ كالمأمورية × ١١٠ ج = ١٦٩٤٠,٠٠ إجمالى إيراد العمليات = ٢٧٦٥٠,٠٠ إقامة من العمليات الكبرى=٩×١٠يوم إقامة× ٢٠ج = ١٨٠٠,٠٠ إقامة من العمليات المتوسطة= ٤٣× ٥ يوم × ٢٠ج = ٤٣٠٠,٠٠ إقامة من العمليات الصغرى=١٥٤عملية×٢يوم×٢٠ج = ٦١٦٠,٠٠ الإجمالى = ٣٣٩١٠,٠٠ ١٠٪ إقامة للمرافقين = ١٢٢٦,٠٠ التخدير كالمأمورية = ١٤٦٤٠,٠٠ فتح غرفة العمليات = ٢٠٦ عملية × ٢٥ج = ٥١٥٠,٠٠ = ٦٠٩٢٦,٠٠ الخدمة ١٠٪ = ٦٠٩٢٦,٠٠ × ١٠٪ = ٦٠٩٣,٠٠ العيادات الخارجية كالمأمورية = ٤٦٧٤٦,٠٠ من الجهات كالمأمورية و بيانات الخصم و الإضافة = ٢٢٢١٤,٠٠ إجمالي إيراد المستشفى = ١٣٥٩٧٩,٠٠ تخصم أتعاب الأطباء = ٣٠٢٢٦,٠٠ إجمالي الإيرادات بعد خصم أتعاب الأطباء = ١٠٥٧٥٣,٠٠

تخصم المصروفات العمومية :

المصروفات المعتمدة كالمأمورية		= ٦٧٨٣٧,٠٨
مستلزمات طبيه		= ٩١٠٤,٢٠
دعاية و إعلان		= ٧٣٩,٠٠
صيانة أسنان		= ٤٩,٠٠
صيانة أشعة		= ١٢٨,٠٠
ضيافة و استقبال		= ٢٩٨,٧١
نظافة		= ٢٨٧,٧٨
أدوات كتابية		= ٥١٢,٧٣
نقل و مواصلات		= ١٨٥,٠٠
أجور أداريين		= ٤٦٦٣,١٧
	إجمالي المصروفات	= ٨٣٨٠٤,٦٧
	صافى الربح مقربا	= ٢١٩٤٨





البـــاب الخامس : أحكام القضاء الخاصة بالمنشآت الطبية

الفصل الأول : أحكام المحكمة الدستورية العليا



* القضية رقم (١١) لسنة ١٦ ق "دستورية"

جلسة ٣ يوليه سنة ١٩٩٥

الحكم :

عدم دستورية نص المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية فيما أنطوت عليه من استثناء تنازل الطبيب أو ورثته من بعده عن حق إجارة العين المتخذة مقراً لعيادته الخاصة لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، من الخضوع لحكم المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير و بيع الأماكن و تنظيم العلاقة بين المؤجر و المستأجر .

الإجـــــــراءات

بتاريخ ١٢ مارس سنة ١٩٩٤ أودع المدعى بصفته صحيفة هذه الدعوى قلم كتاب المحكمة طالباً الحكم بعدم دستورية العبارة محل الطعن من نص المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية فيما تجرى به من جواز تنازل مستأجر المنشأة الطبية أو ورثته من بعده عنها لطبيب .

قدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة طلبت فيها الحكم أصلياً بعدم قبول الدعوى و احتياطياً برفضها موضوعاً . و بعد تحضير الدعوى أودعت هيئة المفوضين تقريراً برأيها . و نظرت الدعوى على الوجه المبين بمحضر الجلسة ، و قررت المحكمة إصدار الحكم فيها بجلسة اليوم .

المحـــكمـــة

بعد الإطلاع على الأوراق ، و المداولة .حيث إن الوقائع على ما يبين من صحيفة الدعوى و سائر الأوراق – تتحصل في أن مورث المدعى عليها الخامسة ، كان قد أقام حال حياته الدعوى رقم ٦٠٦١ لسنة ١٩٨٧ كلى جنوب القاهرة بطلب الحكم بإلزام الشركة المدعية (..........) بأن تحرر لصالحه عقد إيجار عن الشقة رقم (٧) التى تملكها ،

---

* نشر بالجريدة الرسمية العدد (٢٩) في ٢٠ يوليو سنة ١٩٩٥

و الكائنة بالعقار رقم (٣) بممر بهلر – قسم عابدين بالقاهرة – و المتنازل له عنها من مستأجرها الأصلي للانتفاع بها في ذات الغرض كعيادة طبية . و كانت الشركة المدعية قد أقامت بدورها الدعوى رقم ٨٩٧٤ لسنة ١٩٨٧ كلي جنوب القاهرة بطلب الحكم بإبطال التنازل عن حق الانتفاع بالعين المشار إليها و تسليمها إليها خالية . و إذ قضت محكمة جنوب القاهرة الابتدائية بضم هاتين الدعويين ليصدر فيهما حكم واحد ، و ألزمت – في الدعوى الأولى – الشركة المدعية بتحرير عقد إيجار مع مورث المدعى عليها الخامسة عن تلك العين بذات شروط العقد الأصلي ، و في الدعوى الثانية برفضها ، فقد استأنفت المدعية هذا الحكم أمام محكمة استئناف القاهرة ، و قيد استئنافها برقم ٨٨٠٢ لسنة ١٠٥ قضائية استئناف القاهرة ، إلا أن محكمة الاستئناف أيدت الحكم المستأنف ، مما حملها على أن تقيم مجدداً الدعوى رقم ١٠٤ لسنة ١٩٩٢ كلي جنوب القاهرة ، بطلب الحكم بإلزام المدعى عليها الخامسة بأن تؤدى لها من تركة مورثها نصف مقابل التنازل عن حق الانتفاع بالعين المتنازل عنها ، و ذلك عملاً بأحكام المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير و بيع الأماكن و تنظيم العلاقة بين المؤجر و المستأجر . بيد أن محكمة جنوب القاهرة الابتدائية قضت في هذه الدعوى بعدم جواز نظرها لسابقة الفصل فيها . فاستأنفته المدعية بالاستئناف رقم ٦٤٠٤ لسنة ١١٠ قضائية استئناف القاهرة ، و أثناء نظر استئنافها بجلسة ١٢ يناير سنة ١٩٩٤ دفعت بعدم دستورية المادة (٥) من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بشأن المنشآت الطبية فيما قررته من جواز تنازل الطبيب لغيره من الأطباء الذين يزاولون المهنة – عن حق الانتفاع بالعين المؤجرة التى يتخذ منها عيادة طبية ، و ذلك دون التقيد بأحكام المادة (٢٠) من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ المشار إليه . و إذ قدرت محكمة الموضوع جدية الدفع بعدم الدستورية ، فقد صرحت للشركة المدعية برفع دعواها الدستورية ، فأقامت الدعوى الماثلة . و حيث إن القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية ينص في مادته الأولى على أنه "في تطبيق أحكام هذا القانون تعتبر منشأة طبية كل مكان أعد للكشف على المرضى أو علاجهم أو تمريضهم أو إقامة الناقهين ، و تشمل ما يأتى :(أ) العيادة الخاصة : و هى كل منشأة يملكها أو يستأجرها و يديرها طبيب أو طبيب أسنان كل حسب مهنته

المرخص له في مزاولتها ، و معدة لاستقبال المرضى و رعايتهم طبياً و يجوز أن يكون بها أسره على ألا يتجاوز عددها ثلاثة أسره" .

و تنص المادة (٥) من القانون ذاته على أنه "لا ينتهي عقد إيجار المنشأة الطبية بوفاة المستأجر أو تركه العين و يستمر لصالح ورثته و شركائه في استعمال العين بحسب الأحوال ، و يجوز له و لورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، و في جميع الأحوال يلتزم المؤجر بتحرير عقد إيجار لمن لهم حق في الاستمرار في شغل العين " .

و حيث إن الشركة المدعية تنعى على المادة (٥) الآنف بيانها ، أنها فيما قررته من جواز نزول الطبيب أو ورثته "من بعده" عن حق إيجار عيادته الخاصة إلى طبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، تكون قد آثرت فئة الأطباء بميزة مقررة لغيرهم من المستأجرين ، خروجا على القواعد العامة ، و منها تلك التى حظرت على المستأجر التنازل عن حق الإجارة ، و جعلت منه سبباً لاسترداد المالك للعين المؤجرة ، بما مؤداه حرمان مالك العين من الاستئثار بمنافعها مطلقاً ، و إخلالها كذلك بالحقوق التى قررتها المادة (٢٠) من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ المشار إليه ، لمن يملكون الأعيان المؤجرة حال التنازل عنها للغير . و هو ما يعد إهداراً للحماية التى كفلها الدستور للملكية الخاصة في المادتين ٣٢ ، ٣٤ منه ، و ازوراراً عن التقيد بمبدأي تكافؤ الفرص ، و مساواة المواطنين أمام القانون ، المنصوص عليهما في المادتين ٨ ، ٤٠ من الدستور .

و حيث إن من المقرر – و على ما جرى به قضاء هذه المحكمة – أن مناط المصلحة الشخصية المباشرة في الدعوى الدستورية – و هى شرط لقبولها – أن يكون ثمة ارتباط بينها و بين المصلحة في الدعوى الموضوعية ، و ذلك بأن يكون الفصل في المسألة الدستورية لازما للفصل في الطلبات المرتبطة بها المطروحة على محكمة الموضوع . متى كان ذلك ، و كانت الدعوى الموضوعية تتعلق بنزول المستأجر الأصلى عن إجارة العين التى اتخذها عيادة خاصة ، إلى مورث المدعى عليها الخامسة لينتفع بها – و بوصفه طبيبا- في ذات الغرض ، و كان الدفع بعدم الدستورية الذى أبدته الشركة المدعية أمام محكمة الموضوع منحصراً في هذا النطاق وحده ، فإن مصلحتها الشخصية المباشرة إنما تتحدد في المسألة الدستورية المتصلة بالنزاع الموضوعى ، و هى تلك المتعلقة بنزول الطبيب أو ورثته من بعده عن حق إيجار المنشأة الطبية التى يتخذها عيادة خاصة لطبيب .

و مـن الـبديهى أن انحصـار الطعـن الماثل في النطاق المقدم ، لا يعنى أن أحكام المادة (٥) من القانون رقـم ٥١ لسـنة ١٩٨١ المشـار إلـيه – و فيما يجاوز هذا النطاق – قد أضحى مطهراً مما يكون عالقا بها من مثالب موضوعية ، إذ لا يزال مجال الطعن فيها مفتوحاً لكل ذي مصلحة.

و حيث إن الدستور – إعلاءً من جهته لدور الملكية الخاصة ، و توكيداً لإسهامها في صون الأمن الاجتماعي – كفل حمايتها لكل فرد – وطنياً كان أم أجنبياً – و لم يجز المساس بها إلا على سبيل الاستثناء ، و في الحـدود الـتي يقتضـيها تنظـيمها ، باعتـبارها عـائدةً – في الأعـم من الأحوال- إلى جهد صاحبها ، بذل من أجلها الوقت و العرق و المال ، و حرص بالعمل المتواصل على إنمائها و أحاطهـا بمـا قدره ضرورياً لصونها . معبداً بها الطريق إلى التقدم ، كافلاً للتنمية أهم أدواتها ، محققـاً مـن خلالهـا إرادة الإقدام ، هاجعاً إليها لتوفر ظروفاً أفضل لحرية الاختيار و التقرير ، مطمئـناً في كـنفها إلى يومـه و غـده ، مهيمـناً علـيها ليخـتص دون غـيره بـثمارها و منـتجاتها و ملحقاتها ، فلا يرده عنها معتد . و لا يناجز سلطته في شأنها خصيم ليس بيده سنده ناقل لها . ليعتصم بهـا مـن دون الآخـرين . و ليلـتمس مـن الدسـتور وسائل حمايتها التى تعينها على أداء دورهـا ، و تقـيها تعـرض الأغـيار لهـا سـواء بنقضـها أو بانتقاصها من أطرافها . و لم يعد جائزاً بالـتالي أن يـنال المشـرع مـن عناصـرها . و لا أن يغـير مـن طبيعـتها أو يجـردها مـن لوازمهـا . و لا أن يفصـلها عـن أجـزائها أو يدمـر أصـلها أو يقيد من مباشرة الحقوق التى تتفرع عنها في غير ضـرورة تقتضـيها وظيفـتها الاجتماعـية . و دون ذلـك تفقد الملكية ضماناتها الجوهرية ، و يكون العدوان عليها غصباً ، و افتئاتاً على كيانها أدخل إلى مصادرتها .

و حيـث إن مـن المقرر كذلك أن حق الملكية من الحقوق المالية التى يجوز التعامل فيها ، و بقدر اتسـاع قاعدتهـا تـتعدد روافدهـا ، و تتـنوع اسـتخداماتها ، و لتشكل نهراً يتدفق بمصادر الثروة القومية التى لا يجوز إهدارها أو التفريط فيها أو بعثرتها تبديداً لقيمتها . و لا تنظيمها بما يخل بالـتوازن بين نطاق حقوق الملكية المقررة عليها و ضرورة تقييدها نأياً بها عن الانتهاز أو الإضرار بحقـوق الآخـرين . ذلـك أن الملكيـة – في إطـار الـنظم الوضـعية الـتى تزاوج بين الفردية و تدخل الدولـة – لم تعـد حقـاً مطلقـاً ،و لا هـى عصـية علـى التنظيم التشريعي . و ليس لها من الحماية مـا يجـاوز الانـتفاع المشـروع بعناصـرها . و مـن ثـم سـاغ تحميـلها بالقيود التى تتطلبها وظيفتها

الاجتماعية ، و هي وظيفة لا يتحدد نطاقها من فراغ و لا تفرض نفسها تحكما ، بل تمليها طبيعة الأموال محل الملكية ، و الأغراض التي ينبغي رصدها عليها محددة على ضوء واقع اجتماعي معين في بيئة بذاتها لها توجهاتها و مقوماتها . و في إطار هذه الدائرة ، و تقيداً بتخومها ، يفاضل المشرع بين البدائل ، و يرجح على ضوء الموازنة التي يجريها ، ما يراه من المصالح أجدر بالحماية ، و أولى بالرعاية ، وفقا لأحكام الدستور ، مستهديا في ذلك بوجه خاص بالقيم التي تنحاز إليها الجماعة في مرحلة بذاتها من مراحل تطورها ، و بمراعاة أن القيود التي يفرضها الدستور على حق الملكية للحد من إطلاقها ، لا تعتبر مقصودة لذاتها ، بل غايتها خير للفرد و الجماعة .

و حيث إن الشريعة الإسلامية في مبادئها الكلية و أصولها الثابتة التي لا تبديل فيها ، لا تناقض ما تقدم ذلك أن الأصل فيها أن الأموال جميعها مردها إلى الله تعالى أنشأها و بسطها ، و إليه معادها و مرجعها ، مستخلفا فيها عباده الذين عهد إليهم بعمارة الأرض ، و جعلهم مسئولين عما في أيديهم من الأموال لا يبددونها أو يستخدمونها إضراراً . يقول تعالى "و أنفقوا مما جعلكم مستخلفين فيه" و ليس ذلك إلا نهياً عن الولوغ بها في الباطل . و تكليفاً لولى الأمر بأن يعمل على تنظيمها بما يحقق المقاصد الشرعية المتوخاة منها ، و هي مقاصد ينافيها أن يكون إنفاق الأموال و إدارتها عبثاً أو إسرافاً أو عدواناً ، أو متخذاً طرائق تناقض مصالح الجماعة ، أو تخل بحقوق للغير أولى بالاعتبار .

و كان لولى الأمر بالتالي أن يعمل على دفع الضرر قدر الإمكان ، و أن يحول دون الإضرار إذا كان ثأراً محضاً يزيد من الضرر ، و لا يفيد إلا في توسيع الدائرة التي يمتد إليها ، و أن يرد كذلك الضرر البين الفاحش . فإذا تزاحم ضرران كان تحمل أهونهما لازماً اتقاءً لأعظمهما ، و يندرج تحت ذلك القبول بالضرر الخاص لرد ضرر عام.

و ينبغي – من ثم – أن يكون لحق الملكية إطار محدد تتوازن فيه المصالح و لا تتنافر ذلك أن الملكية خلافة ، و هي باعتبارها كذلك تضبطها وظيفتها الاجتماعية التي تعكس بالقيود التي تفرضها على الملكية ، الحدود المشروعة لممارسة سلطتها ، و هي حدود يجب التزامها ، لأن العدوان عليها يخرج الملكية عن دائرة الحماية التي كفلها الدستور لها .

و حيث إن المادة (٢٠) من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير و بيع الأماكن و تنظيم العلاقة بين المؤجر و المستأجر ، تنص على انه "يحق للمالك عند قيام المستأجر في الحالات التى يجوز له فيها بيع المتجر أو المصنع أو التنازل عن حق الانتفاع بالوحدة السكنية أو المؤجرة لغير أغراض السكنى ، الحصول على ٥٠٪ من ثمن البيع أو مقابل التنازل بحسب الأحوال بعد خصم قيمة المنقولات التى بالعين . و على المستأجر قبل إبرام الاتفاق ، إعلان المالك على يد محضر بالثمن المعروض . و يكون للمالك الحق في الشراء إذا أبدى رغبته في ذلك ، و أودع الثمن مخصوماً منه نسبة الـ٥٠٪ المشار إليها خزانة المحكمة الجزئية الواقع في دائرتها العقار إيداعاً مشروطاً بالتنازل عن عقد الإيجار و تسليم العين ، و ذلك خلال شهر من تاريخ الإعلان . و بانقضاء ذلك الأجل يجوز للمستأجر أن يبيع لغير المالك ، مع التزام المشترى بأن يؤدى للمالك مباشرةً نسبة الـ٥٠٪ المشار إليها" .

و حيث إن من المقرر وفقا للقواعد العامة التى تنظم الروابط الايجارية ، أن مستأجر العين التى يستخدمها في السكن أو لغير ذلك من الأغراض ، مقيد إذا أراد التنازل عن حق إجارتها إلى الغير ، بأن يتم هذا التنازل بناءً على نص في القانون أو وفقاً لترخيص صادر عن مالكها — صريحاً كان أم ضمنياً — و سواء أكان هذا الترخيص مدرجا في عقد الإجارة الأصلية ، أم وارداً في اتفاق لاحق على إبرامها . و إذ كان التنازل عن حق إجارة العين — في الأحوال التى يجوز فيها ذلك — قد يؤول إلى حصول المتنازل على مبالغ ضخمة لا ينال منها مالكها شيئا أياً كان مقداره ، بل ينفرد بها المتنازل من دونه و كان ذلك بكل المقاييس ظلما فادحاً يلحق بمالكها أبلغ الأضرار ، فقد أقر المشرع نص المادة آنفة البيان التى عدل بها عما كان معمولاً به قبلها من اختصاص مستأجر العين وحده بمقابل التنازل عنها ، و ليعيد بموجبها إلى العلائق الإيجارية توازناً كان قد اختل فيما بين أطرافها ، و ذلك من خلال أمرين يمثلان معاً حلاً منصفاً لمواجهة تنازل مستأجر العين عن حق إجارتها ، تنازلاً نافذاً في حق مالكها ،أولهما : أن يحصل مالكها على ٥٠٪ من مقابل التنازل بعد خصم قيمة المنقولات التى في العين ، و هو تنازل يتم باتفاق بين المتنازل و المتنازل إليه في شأن انتقال منفعة العين إليه ، و ليس لمالكها شأن فيه ثانيهما : تقرير أولوية لمالكها في الانتفاع — دون المتنازل إليه- بالعين التى قام بتأجيرها إلى المتنازل ،

و ذلك بشرط أن يعلن عن رغبته هذه عن طريق إيداع خزانة المحكمة الجزئية الواقع في دائرتها العقار ٥٠٪ من مقابل التنازل المعروض ، على أن يكون هذا الإيداع مشروطاً بالتنازل عن عقد إيجارها و تسليمها .

و حيث إن القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ المشار إليه قد نشر بالجريدة الرسمية في ٣٠ يوليو سنة ١٩٨١ و عمل به اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشره . و بمقتضى القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ ، نظم المشرع المنشآت الطبية . و إذ عُمل بهذا القانون بعد ثلاثة أشهر من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية في ٢٥ يونيو سنة ١٩٨١ ، فقد صار – و في إطار ما قرره النص المطعون فيه من جواز تنازل مستأجر المنشأة الطبية و ورثته من بعده عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة – مقيداً لعموم الأحكام التى انتظمتها المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ آنف البيان ، و ذلك لأمرين :

أولهما : أن المشرع دل بنصها على استغراقها لكل صور التنازل عن حق الإنتفاع بالوحدة السكنية أو المؤجرة لغير ذلك من الأغراض ، ليكون تطبيقها – و عملاً بعموم لفظها – غير مقصور على أشكال بذواتها من التنازل ، بل مشتملاً عليها بكل أفرادها ، فلا تخرج صور من التنازل من جملتها .

ثانيهما : أن المادة ٥ من قانون المنشآت الطبية المطعون عليها ، تخول مستأجر المنشأة الطبية – و ورثته من بعده– حق التنازل عنها لغيره من أقرانه ليباشر فيها المهنة ذاتها ، و ليكون للمتنازل إليه حق الاستمرار فى شغل العين من دون المؤجر ، إذ يلتزم "في جميع الأحوال" بأن يحرر للمتنازل إليه عقد إيجار بشأنها ، و هو ما يعنى أن التنازل يكون نافذا في حق المؤجر "في كل حال" و لو لم يتقاض المؤجر شيئا من مقابل التنازل . و ذلك هو تخصيص العام ، باعتبار أن التخصيص لغة هو الإفراد . و هو لا يدخل في غير العام ، ذلك أن التخصيص في الاصطلاح ، هو تمييز بعض الجملة بحكم معين يفصلها عن العام ، ليتعلق هذا الحكم بمن شملهم التنظيم الخاص دون سواهم ، و بمراعاة أن التخصيص يجوز أن يكون مقترناً بالعام ، أو متقدماً عليه ، أو متأخراً عنه ، و لا كذلك الناسخ ، إذ لا يجوز أن يكون متقدما على المنسوخ ، و لا مقترناً به ، بل يجب أن يتأخر عنه .

و حيث إن البين من استقراء أحكام القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ المشار إليه و من تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الشئون الصحية و البيئية و مكتب لجنة الشئون الدستورية و التشريعية

عن مشروع هذا القانون أن المستشفيات العلاجية – و سواء كانت عيادات خاصة أو عيادات مجمعة أو دور نقاهة – تؤدى دوراً هاما في تقديم الخدمة العلاجية للمواطنين ، مما جعل توسعتها ، و مراقبتها و ترشيد تكلفتها لازما ضماناً لوفاء مهنة الطب برسالتها السامية .

و حيث إن المشرع على ضوء هذه الأغراض ، و استلهاما لها – قدر أن النهوض بمهنة الطب و الوفاء بتبعاتها يقتضى أن تتواصل مباشرتها بين أجيال القائمين عليها لا ينفصم اتصالهم بالأعيان المؤجرة المتخذة مقاراً لمزاولتها بل يكون ارتباطهم بها مطرداً لا انقطاع فيه وفاءً بتبعاتها . متى كان ذلك ، فان نزول طبيب لأحد زملائه عن حق إجارة العين التى يستخدمها عيادة خاصة ، و في الحدود التى لا يتعارض فيها هذا التنازل مع الحقوق التى يقابلها ، و المقررة لمالكها وفقا للقواعد العامة – لا يناقض في ذاته حق الملكية ، و لا يخل بمقوماتها ، بل هو أدخل إلى تنظيمها في إطار وظيفتها الاجتماعية ، بفرض قيود عليها لا تخرجها عن طبيعتها .

و حيث إن النص المطعون فيه ، نظم العلاقة الإيجارية في بعض جوانبها ، مقرراً بالأحكام التى تضمنها ، استثناء كل طبيب – و ورثته من بعده – من الخضوع للقواعد العامة الواردة بالقانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ آنف البيان ، و ذلك إذا تنازل لغيره من الأطباء عن حق إجارة العين التى اتخذها مقراً لمزاولة مهنة الطب ، و كان الأصل في سلطة المشرع في مجال تنظيم الحقوق أنها سلطة تقديرية ما لم يفرض الدستور على ممارستها قيوداً لا يجوز تخطيها ، لضمان أن يكون الانتفاع بتلك الحقوق مفيداً وفعالاً ، و كانت الحماية التى كفلها الدستور للملكية الخاصة في مادته الثانية و الثلاثين ، مناطها تلك الملكية التى لا تقوم على الاستغلال ، و لا يتعارض استخدامها مع الخير العام لجمع المواطنين ، و لا تنافى في مقاصدها الأغراض التى تتوخاها وظيفتها الاجتماعية ، و كان المشرع في مجال تنظيم العلائق الإيجارية ، و إن قرر من النصوص القانونية ما إرتآه محققا للتوازن بين أطرفها ، إلا أن هذا التوازن لا يجوز أن يكون صورياً أو منتحلاً أو سراباً ، بل يجب أن يعكس حقيقة قانونية لا مماراة فيها ، ليكون التنظيم التشريعي لحقوق المؤجرين و المستأجرين في دائرتها ، منصفاً متحيفاً ، متعمقاً الحقائق الموضوعية و ليس متعلقا بأهدابها الشكلية .

و حيث إن ما تقدم مؤداه ، أن المشرع لا يجوز أن يعدل من إطار العلائق الإيجارية بما يمثل افتئاتاً كاملاً على حقوق أحد أطرافها ، أو انحرافاً عن ضوابط ممارستها ، و إلا آل أمر النصوص التى أقرها إلى البطلان من خلال مباشرة الرقابة القضائية على دستوريتها .

ذلك أن القيود التى يفرضها المشرع على حق الملكية ، لا يجوز أن تكون مدخلاً لإثراء مستأجر العين و إفقار مالكها. و لا أن يحصل المستأجر من خلالها على حقوق لا يسوغها مركزه القانوني في مواجهة المؤجر ، و إلا حض تقريرها على الانتهاز ، و ناقض جوهر الملكية التى لا يجوز أن تكون ثمارها عائدة إلى غير أصحابها . و آية ذلك أن الأصل هو أن يتحقق التضامن بين المؤجر و المستأجر من الوجهة الاجتماعية ، و أن تتوافق مصالحهما و لا تتنافر من الوجهة الاقتصادية و إلا كان كل منهما حربا على الآخر ، يهتبل الفرص لأكل حقه بالباطل ،و لا يجوز بالتالي أن يميل ميزان التوازن بينهما لتكون الحقوق المقررة لأحداهما إجحافاً و إعناتاً و قهراً . و ليس من المتصور أن يكون مغبون الأمس – و هو المستأجر – غابناً ، و لا أن يكون تدخل المشرع شططاً و قلباً للموازين ترجيحاً لكفته ، لتكون أكثر ثقلاً ، و ليحل الصراع بين هذين العاقدين ، بديلاً عن اتصال التعاون بينهما .

و حيث أنه لا ينال مما تقدم ، قالة أن النص المطعون فيه من قبيل التشريعات الاستثنائية التى تدخل بها المشرع لمواجهة الأزمة المتفاقمة الناشئة عن قلة المعروض من الأماكن ، سواء كانت مهيأة للسكنى أو معدة لغير ذلك من الأغراض . ذلك أن الطبيعة الاستثنائية لتلك التشريعات التى لا يجوز التوسع في تفسيرها ، أو القياس عليها و التى درج المشرع على تنظيم العلائق الإيجارية من خلالها ، و اعتبر أحكامها من النظام العام لإبطال كل اتفاق على خلافها ، و لضمان سريانها بأثر مباشر على عقود الإيجار القائمة عند العمل بها – و لو كانت مبرمة قبلها – لا تعصمها من الخضوع للدستور . و لا تخرجها من مجال الرقابة القضائية التى تباشرها المحكمة الدستورية العليا على دستورية النصوص القانونية جميعها . بل يتعين اعتبارها من قبيل التنظيم الخاص لموضوعها ، و أن يكون مناط سلامتها هو اتفاقها مع أحكام الدستور . و يجب بالتالي أن تقدر الضرورة الموجهة لهذا التنظيم الخاص بقدرها ، و أن تدور معها وجوداً و عدما تلك القيود التى ترتبط بها و ترتد إليها ، باعتبارها مناط مشروعيتها و علة استمرارها .

و حيث إن النص المطعون فيه ، لم يلتزم بالقواعد التى تنظم التنازل بوجه عام ، و التى تضمنتها المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ آنف البيان ، بل أسقطها بتمامها ، ليمتنع على المالك بعدئذ الخيار بين حقى كفلتهما المادة ٢٠ من هذا القانون ، هما أن يحصل على ٥٠٪ من مقابل التنازل إذا أراد إعمال آثاره . أو أن يستعيد العين من مستأجرها بعد أداء تلك القيمة مع إنهاء العلاقة الايجارية التى ارتبطا بها في شأنها . بيد أن النص المطعون فيه حرم من يملكون

الأماكن المؤجرة المتخذة مقاراً للعيادات الطبية الخاصة ، من هذين البديلين كليهما ، و اعتبر – بما انطوى عليه من حكم خاص – تنازل الأطباء و ورثتهم من بعدهم عن حق إجارة تلك الأعيان لغيرهم من الأطباء ، نافذاً نفاذاً فورياً قبل ملاكها ، و مقروناً باستمرار عقود الإيجار المبرمة في شأنها لصالح المتنازل إليهم ، مع إلزام المؤجرين بتحرير عقود إيجار لهم . بما مؤداه التعرض لحق ملكيتهم على الأعيان المؤجرة ، من خلال منعهم من الاستئثار بمنافعها .

و حيث إن النص المطعون فيه ، يبدو منفصلاً عن الأصول التى تقتضيها مزاولة مهنة الطب و القيام على رسالتها ، ذلك أن الحقوق التى يرتبها للأطباء فيما بين بعضهم البعض لقاء التنازل عن الأعيان المتخذة مقراً لعيادتهم الخاصة ، لازمها إلغاء حقوق ملاكها إلغاء كاملا و نهائيا . إذ يقدم للأطباء – دون غيرهم من المتنازلين عن حق الإجارة – ميزة استثنائية ينفردون بها ، و تعصمهم من أن يؤدوا لمن يملكون الأعيان شيئا منها و لو ضؤل. و لا يدخل ذلك في نطاق التنظيم التشريعي لحق الملكية . بل هو عدوان عليها. ذلك أن النص المطعون فيه يقدم المنفعة المجلوبة على المضرة المدفوعة ، و لا يختار أهون الشرين لدفع أعظمهما ، بل يلحق بالمؤجر وحده الضرر البين الفاحش ، منافياً بذلك المقاصد الشرعية التى ينظم ولى الأمر الحقوق في نطاقها ، و مجاوزاً بذلك الحدود المنطقية لعلاقة كان ينبغي أن تتوازن فيها المصالح ، لا أن تتصادم ، و مغلباً مصالح فئة بذاتها من المواطنين على سواهم بإيثار أفرادها بمزايا مالية يختصون بها دون غيرهم .

و حيث إن الدساتير المصرية جميعها بدءا بدستور ١٩٢٣ ، و انتهاء بالدستور القائم ، رددت جميعها مبدأ المساواة أمام القانون ، و كفلت تطبيقه على المواطنين كافة باعتباره أساس العدل و الحرية السلام الاجتماعي ، و على تقدير أن الغاية التى يستهدفها تتمثل أصلا في صون حقوق المواطنين و حرياتهم في مواجهة صور التمييز التى تنال منها ، أو تقيد ممارستها . و أضحى هذا المبدأ– في جوهرة – وسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة التى لا يقتصر نطاق تطبيقها على الحقوق و الحريات المنصوص عليها في الدستور ، بل يمتد مجال إعمالها كذلك إلى تلك التى كفلها المشرع للمواطنين في حدود سلطته التقديرية . و على ضوء ما يرتئيه محققاً للصالح العام . و لئن نص الدستور في المادة ٤٠ على حظر التمييز بين المواطنين في أحوال بعينها ، هى تلك التى يقوم التمييز فيها على أساس الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة ، إلا أن إيراد الدستور لصور بذاتها يكون التمييز محظوراً فيها ، مرده أنها الأكثر شيوعاً في الحياة العملية ، و لا يدل البته على انحصاره فيها– إذ لو صح ذلك لكان التمييز بين المواطنين فيما عداها جائزاً دستورياً،

و هو ما يناقض المساواة التى كفلها الدستور ، و يحول دون إرساء أسسها و بلوغ غايتها . و أية ذلك أن صور التمييز التى أغفلتها المادة ٤٠ من الدستور ما لا تقل عن غيرها خطراً سواء من ناحية محتواها ، أو من جهة الآثار التى ترتبها ، كالتمييز بين المواطنين في نطاق الحقوق التى يتمتعون بها ، أو الحريات التى يمارسونها ، لاعتبار مرده إلى مولدهم أو مركزهم الاجتماعي أو انتمائهم الطبقى أو ميولهم الحزبية أو نزعاتهم العرقية أو عصبيتهم القبلية ، أو إلى موقفهم من السلطة العامة ، أو إعراضهم عن تنظيمها ، أو تبنيهم لأعمال بذاتها ، و غير ذلك من أشكال التمييز التى لا تظاهرها أسس موضوعية تقيمها ، و كان من المقرر أن صور التمييز المجافية للدستور و إن تعذر حصرها ، إلا أن قوامها كل تفرقة أو تقيد أو تفضيل أو استبعاد ينال بصورة تحكمية من الحقوق أو الحريات التى كفلها الدستور أو القانون ، و ذلك سواء بإنكار أصل وجودها أو تعطيل أو إنتقاص آثارها بما يحول دون مباشرتها على قدم المساواة الكاملة بين المؤهلين للانتفاع بها . متى كان ذلك ، و كان النص المطعون فيه يتوخى بالمزايا و الحقوق التى كفلها للأطباء دون سواهم ، تفضيلهم على من عداهم من المستأجرين ، و استبعاد هؤلاء من الإفادة منها رغم تماثلهم جميعاً فى مراكزهم القانونية ، و دون أن يستند هذا التمييز إلى أسس مشروعة ، بل عمد المشرع إلى نقيضها ، فان ذلك النص يكون مفتقراً إلى الأسس الموضوعية التى كان ينبغى أن يحمل عليها ، و منهيا عنه بنص المادة ٤٠ من الدستور ، باعتباره متبنياً تمييزاً تحكمياً .

و حيث إنه متى كان ما تقدم ، و كان النص المطعون فيه قد أخل بالحماية التى كفلها الدستور للملكية الخاصة و أهدر مبدأ المساواة أمام القانون ، فانه بذلك يكون مخالفاً لأحكام المواد ٣٢ ، ٣٤ ، ٤٠ من الدستور .

فلهـــذه الأسباب

حكمت المحكمة بعدم دستورية المادة (٥) من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية ، فيما انطوت عليه من استثناء تنازل الطبيب أو ورثته من بعده عن حق إجارة العين المتخذة مقراً لعيادته الخاصة لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة ، من الخضوع لحكم المادة ٢٠ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير و بيع الأماكن و تنظيم العلاقة بين المؤجر و المستأجر ، و ألزمت الحكومة المصروفات و مقابل أتعاب المحاماة .



الـــفصل الثـــانى : مبـــادئ أحـــكام محكمة النـــقض



مبادئ أحكام محكمة النقض

المبدأ الأول :

النص في المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ على أنه لا ينتهي عقد الإيجار للمنشآت الطبية بوفاة المستأجر أو تركه العين و يجوز له و لورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة و كان هذا الاعتبار يتعلق بالنظام العام لتجريم مخالفته .

(الطعن رقم ١٧٢ لسنة ٤٨ ق جلسة ١٩٨٢/٣/٣١)

النص في المادة الخامسة من القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بشأن تنظيم المنشآت الطبية المعمول بها من ١٩٨١/١٠/١١ على انه "لا ينتهي عقد إيجار المنشآت الطبية بوفاة المستأجر أو تركه للعين و يستمر لصالح ورثته و شركائه في استعمال العين بحسب الأحوال و يجوز له و لورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة و في جميع الأحوال يلتزم المؤجر بتحرير عقد إيجار لمن لهم الحق في الاستمرار في شغل العين" يدل على أن لمستأجر المنشأة الطبية التنازل عنها في أى وقت يشاء لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة و ينتج هذا التنازل أثره في حق المؤجر و لو إعترض عليه فيظل عقد إيجار المنشأة قائماً و مستمراً لصالح المتنازل إليه و اذا كان المشرع قد حرص بهذا النص على الإبقاء على المنشآت الطبية حتى لا يتأثر نشاطها بوفاة شاغلها أو تنازله عنها لكى تستمر في أداء الخدمات الطبية و كان هذا الاعتبار يتعلق بالنظام العام لتجريم مخالفته بنص المادة ١٦ من نفس القانون فإن هذا الحكم يسرى على واقعة الدعوى بأثر فورى .

المبدأ الثاني :

التنازل عن المنشأة الطبية في أي وقت لطبيب رخص له بمزاولة المهنة ، ينتج هذا التنازل أثره في حق المؤجر و لو إعترض عليه ليظل عقد إيجار المنشأة قائما و مستمرا لصالح المتنازل إليه .

(الطعن رقم ٥١٨ لسنة ٤٨ ق – جلسة ١٩٨٢/٦/١٠)

من المقرر أنه بصدور القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بشأن تنظيم المنشآت الطبية المعمول به في ١٩٨١/١٠/١١ و ما نصت عليه المادة الخامسة منه من انه لا يتنهى عقد إيجار المنشأة الطبية بوفاة المستأجر أو تركه العين و يستمر لصالح ورثته و شركائه في استعمال العين بحسب الأحوال و يجوز لورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة و في جميع الأحوال يلتزم المؤجر بتحرير عقد إيجار لمن لهم الحق في الاستمرار في شغل العين قد أضحى لمستأجر المنشأة الطبية – و على ما جرى به قضاء هذه المحكمة – التنازل عنها في اى وقت يشاء لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة و ينتج هذا التنازل أثره في حق المؤجر و لو اعترض عليه فيظل عقد إيجار المنشأة قائماً و مستمراً لصالح المتنازل إليه .

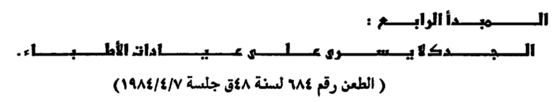
المبدأ الثالث :

حرص المشرع على الإبقاء على المنشآت الطبية حتى لا تتأثر نشاطها بوفاة صاحبها أو تنازله عنها لكي تستمر في أداء الخدمات الطبية للمواطنين و هو اعتبار متعلق بالنظام العام لتجريم مخالفته بنص المادة ١٦ من ذات القانون .

(الطعن رقم ١١٠٩ لسنة ٤٩ ق – جلسة ١٩٨٤/٦/٢٧)

صدور القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٨١ بتنظيم المنشآت الطبية المعمول به ابتداء من ١٩٨١/١٠/١١ إذ نصت مادته الاولى على انه "في تطبيق أحكام هذا القانون تعتبر منشأة طبية كل مكان أعد للكشف على المرضى أو علاجهم أو تمريضهم أو إقامة الناقهين و تشمل ما يأتى (أ) العيادة الخاصة و هى كل منشأة يملكها أو يستأجرها و يديرها طبيب ......" و إذ نصت مادته الخامسة على أن "لا ينتهي عقد إيجار المنشأة الطبية بوفاة المستأجر أو تركه العين و يستمر لصالح ورثته

و شركائه في استعمال العين بحسب الأحوال و يجوز له و لورثته من بعده التنازل عنها لطبيب مرخص له بمزاولة المهنة و في جميع الأحوال يلتزم المؤجر بتحرير عقد إيجار لمن لهم الحق في الاستمرار في شغل العين" مما دلالته انه لمستأجر المنشأة الطبية و لورثته من بعده التنازل عنها في اى وقت لطبيب و ينتج هذا التنازل أثره في حق المؤجر فيظل عقد إيجار المنشأة قائماً و مستمراً لصالح المتنازل له تغليباً للصالح العام على المصلحة الخاصة للمؤجر إذ حرص المشرع على الإبقاء على المنشآت الطبية حتى لا يتأثر نشاطها بوفاة صاحبها أو تنازله عنها لكى تستمر في أداء الخدمات الطبية للمواطنين و هو اعتبار متعلق بالنظام العام لتجريم مخالفته بنص المادة ١٦ من ذات القانون .



المبدأ الرابع :

الجدك لا يسرى على عيادات الأطباء.

(الطعن رقم ٦٨٤ لسنة ٤٨ق جلسة ١٩٨٤/٤/٧)

لما كان العقد شريعة المتعاقدين لا يجوز نقضه و لا تعديله إلا باتفاق الطرفين أو لأسباب التى يقررها القانون مما مؤداه التزام المستأجر باحترام الشرط الوارد في عقد الإيجار و الذى يحظر عليه التنازل عن الإيجار و إلا حق عليه الجزاء المقرر لمخالفة ذلك في العقد أو في القانون و كان من الأصول التى تقوم عليها القوانين الاستثنائية الصادرة في شأن إيجار و تنظيم العلاقات بين المؤجرين و المستأجرين حظر تأجير الأماكن المؤجرة من الباطن و التنازل عن الإيجار و ترك المكان المؤجر إلى الغير بأى وجه من الوجوه بغير أذن كتابى صريح من المالك و تقرير الحق للمؤجر في حالة إخلال المحكمة أن ما نصت عليه المادة الثانية من المادة ٥٩٤ من القانون المدني من انه "اذا كان الأمر خاصاً بإيجار عقد انشىء به مصنع أو متجر و اقتضت الضرورة أن يبيع المستأجر هذا المصنع أو المتجر. جاز للمحكمة بالرغم من وجود الشرط المانع أن تقتضي بإبقاء الإيجار اذا قدم المشترى ضماناً كافياً و لم يلحق المؤجر ضرر محقق" إنما هو استثناء من الأصل المقرر و هو التزام المستأجر باحترام الحظر من التنازل عن الإيجار كان الدافع إلى تقريره حرص المشرع على استبقاء الرواج التجاري متمثلا في عدم توقف الاستثمار الصناعي أو التجاري بغض النظر عن شخص مالكه

تغليباً للصالح العام على المصلحة الخاصة للمؤجر. أما كان ما تقدم فإن الاستثناء المقرر في الفقرة الثانية من المادة ٥٩٤ آنفة الذكر يكون مقصوراً على الأماكن التى تمارس فيها الأعمال ذات الصفة التجارية و التى ينطبق عليها وصف المصنع أو المتجر دون سواها من الأماكن التى تمارس فيها المهن كعيادات الأطباء إذ تجرى فيها ممارسة مهنة من قبيل الأعمال التجارية فهى في مفهوم قانون التجارة و إنما تقوم أساسا على النشاط الذهنى و استثمار الملكيات الفكرية و المعلومات المكتسبة لصاحبها و لا تدر عليه ربحاً و اما يحصل من جهده المبذول فيه على اجر يدخل في تقديره ظروفه الشخصية و ظروف عمله و الظروف العامة التى تحيط بممارسة لاعمال المهنة .

المبدأ الخامس :

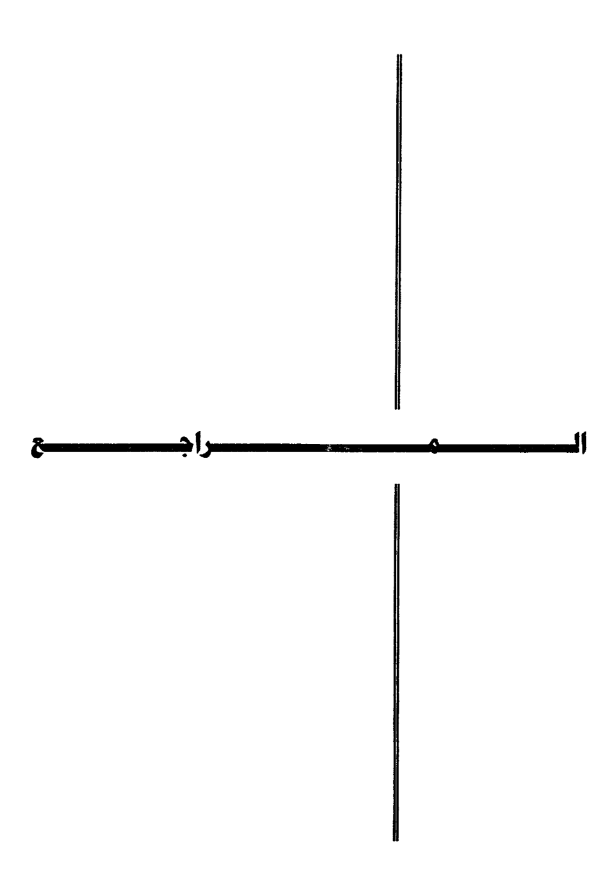
أن ورثة الطبيب الذي يستمر لصالحهم عقد استئجار مكان عيادته الخاصة لا يكون لهم بموجب هذه الأحكام حق تأجير هذا المكان من باطنه إلى الغير لاستعماله في نشاط آخر دون أذن كتابي صريح من المالك.

(الطعن رقم ١٢٦٢ لسنة ٥٥ ق جلسة ١٩٨٩/٧/٢٥)

ما جرى به قضاء هذه المحكمة أن لمستأجر المنشأة الطبية و لورثته من بعده التنازل عنها في أى وقت لطبيب و ينتج هذا التنازل أثره في حق المؤجر فيظل عقد إيجار المنشأة قائماً و مستمراً لصالح المتنازل إليه تغليباً للصالح العام على المصلحة الخاصة للمؤجر إذ حرص المشرع على الإبقاء على المنشآت الطبية حتى لا يتأثر نشاطها بوفاة صاحبها أو تنازله عنها لكى تستمر في أداء الخدمات الطبية للمواطنين و هو إعتبار متعلق بالنظام العام لتجريم مخالفته بنص المادة ١٦ من القانون ذاته و كان مؤدى ذلك أن ورثة الطبيب الذين يستمر لصالحهم عقد استئجار مكان عيادته الخاصة لا يكون لهم بموجب هذه الاحكام حق تأجير هذا المكان من باطنهم إلى الغير لإستعماله في نشاط آخر دون أذن كتابى صريح من المالك و كان نص المادة ١٩ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ لا يغير من هذا النظر ، كما لا يغير منه انه قضى لهم ضد المالك قبل ذلك باستمرار انتفاعهم بتلك العين خلفاً لمورثهم .

(الطعن رقم ١٢٦٢ لسنة ٥٥ق جلسة ١٩٨٩/٧/٢٥)

* * *



المراجع



أولا : المؤلفات

أ- المؤلفات العربية :

١- إدارة الفنادق .... د/ سعيد البطوطى

٢- دراسات في الجدوى الاقتصادية .... د/ محمد صالح الحناوى

٣- أساليب الإدارة الفندقية .... د/ عبد الحميد أبو ناعم

٤- دراسات في نظام محاسبة التكاليف الفندقية .... د/ هاشم أحمد عطية

٥- دراسات في نظام محاسبة التكاليف المستشفيات .... د/ هاشم أحمد عطية

٦- نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت الخدمية .... د/ عاطف محمد العوام

٧- إدارة الأعمال في الأنظمة الصحية و الطبية .... د/ فريد النجار

٨- الأصول العلمية للإدارة و التنظيم .... د/ على عبده

٩- التكاليف المباشرة .... د/ محمد أحمد خليل

١٠- دراسات الجدوى و تقييم المشروعات .... د/ محسن أحمد الخضيرى

١١- دراسات الجدوى الاقتصادية .... د/ سمير محمد عبد العزيز

١٢- المحاسبة الإدارية .... د/ صبحى الخطيب

١٣- المحاسبة الخاصة .... د/ خيرت ضيف

١٤- الضريبة على المهن الحرة .... د/ على الشافعى

١٥- إدارة الفنادق .... د/ طارق طه

١٦- محاسبة التكاليف في المشروعات الفندقية .... د/ ثناء على القبانى

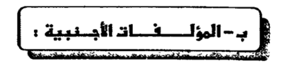
١٧- أساسيات الإدارة الفندقية .... د/ عبد الحميد مصطفى

١٨- تخطيط الموارد السياحية .... د/ صلاح الدين عبد الوهاب

١٩- التسويق الفندقى .... د/ عاطف محمد عبيد

٢٠- المحاسبة في الفنادق .... د/ أحمد حسن عامر

٢١-	أساسيات السياحة و الفنادق	....	د/ منى عمر بركات
٢٢-	محاسبة الفنادق	....	د/ خيرت ضيف
٢٣-	نظام المعلومات المحاسبية بالمنشآت الفندقية	....	د/ إبراهيم أحمد الصعيدى
٢٤-	إدارة المستشفيات	....	د/ حسين رمزى كاظم
٢٥-	المستحدث في إدارة المستشفيات	....	د/ زهير حنفى
٢٦-	التعامل مع مصلحة الضرائب	....	أ/ محمد حامد عطا
٢٧-	الفحص الضريبي علما و عملا	....	أ/ محمد حامد عطا
٢٨-	الربح الضريبي في ضوء قانون الضريبة الموحدة	....	أ/ محمد حامد عطا
٢٩-	أبحاث في مشكلات ضريبية	....	أ/ محمد حامد عطا
٣٠-	أحكام النقض الضريبي	....	أ/ محمد حامد عطا
٣١-	الضريبة العامة على المبيعات	....	أ/ نصر أبو العباس
٣٢-	عقود الإدارة	....	أ/ أمين الجروانى
٣٣-	المحاسبة المالية في الفنادق	....	أ/ عزت الشيخ
٣٤-	الإدارة المالية في القطاع الفندقى	....	أ/ محسن عبد العزيز
٣٥-	إيجار الأماكن المفروشة	....	المستشار/ مصطفى مجدى
٣٦-	إدارة المستشفيات	....	أ/ حامد محمد نذير
٣٧-	ضريبة الأرباح التجارية من الوجهة العملية	....	أ/ عبد الحميد توكل
٣٨-	المحاسبة أمام القضاء في المنازعات الضريبية	....	أ/ توفيق أبو علم
٣٩-	إدارة الفنادق	....	أ/ عباس المهدى
٤٠-	مجموعة قوانين الضرائب في مصر	....	أ/ محمد على بدران
٤١-	فحص الحسابات ضرائبيا	....	أ/ كمال عبد الرحمن الجرف
٤٢-	فحص الحسابات و تقديرها ضريبيا	....	أ/ قطب إبراهيم محمد
٤٣-	دائرة المعارف الضريبية	....	أ/ منصور محمد نجيد
٤٤-	التشريع الضريبي في مصر	....	أ/ عماد الدين ناصر
٤٥-	نظام معلومات الفحص الضريبي	....	أ/ مصطفى عبد العزيز شاهين



1- **Hotel and Motel Management Operations ,**
Grey , W. & Liguori , Print ice – Hall , New Jersey 1994 .

2- **Introduction to Management in Hospitality Industry ,**
Powers , John Wiley & Sons , New York 1995

3- **Principles of Hotel Front Office Operations ,**
Sue Barker , J.Huyton & P.Bradley , Second Ed , British Library Cataloguing – in – Publication Data , London 2001 .

4- **Hospitality and Tourism ,**
Brymer A, .R . 8th Eddition , Kendall / Hunt Publication , Lowa 1998 .

5- **The Art and Science of Hospitality Industry ,**
Jerome , J. V & James R. AA bbey , (Michigan : The Education of American Hotel & Motel Association , 1988) .

6- **Hotel Accounting**
Benest B. Ha Vath and ather , John Wiley Sons , New York , 1978 .

7- **Accounting For Hotel , Gatering and Tourism Students ,**
Reginald E. Simmerson , Edward Arnold (publishers) , Limited , 1978.

8- **Hotel Organization Management and Accountancy ,**
G. De Boni & F.F Sharles Pitman & sons Ltd. , London , 1965 .

9- **Uniform System of Accounts for Hotels ,**
Hotel Association of New York City , Inc . 1974 .

10- **Food Service Management**
Charles E. Eshbach , Second Edition , Cahners books , Bostion , 1976 .

ثانيا : مصادر مختلفة

١- المجلات العلمية :

- التشريع المالي والضريبي
- الضرائب المصرية
- المرجع
- رابطة مأموري الضرائب
- جمعية الضرائب المصرية
- مكتب شوقي وشركاه

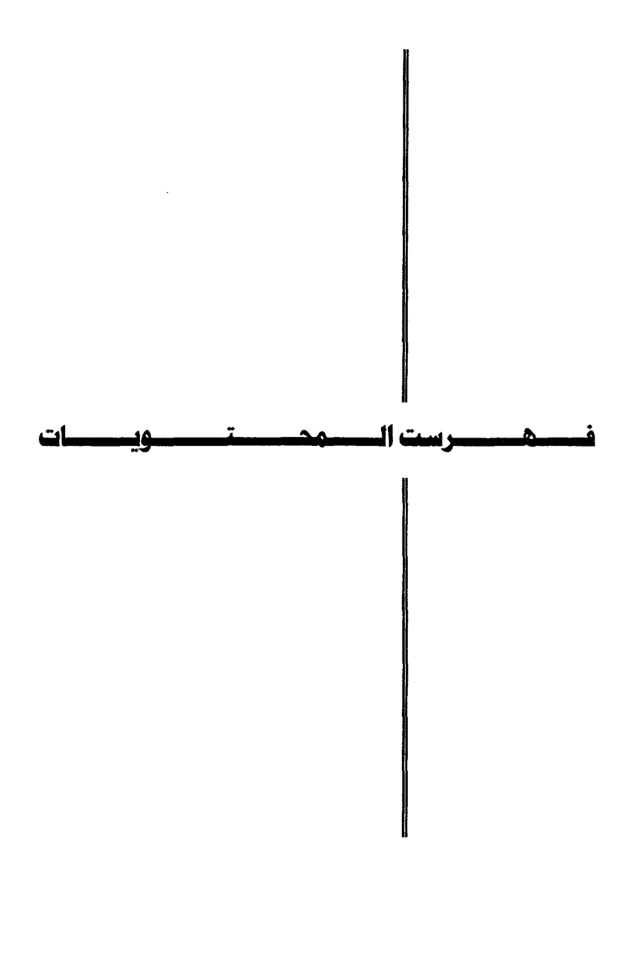
٢- البحوث العلمية :

- نظام الضرائب في مصر الحاضر والمستقبل
- الملامح الرئيسية للبنيان الضريبي
- مجلس الشورى
- المجالس القومية المتخصصة

٣- متنوعة :

- النظام المحاسبي الموحد
- القوانين والقرارات الضريبية
- الكتب الدورية والتعليمات التنفيذية
- قرارات لجان الطعن الضريبي
- أحكام النقض الضريبي
- الجهاز المركزي للمحاسبات
- الجريدة والوقائع المصرية
- مصلحة الضرائب المصرية
- لجان الطعن الضريبي
- المكتب الفني لمحكمة النقض

* * *



فهرست المحتويات





الصفحة

* * * * *

تم بحمد الله وتوفيقه

بسم الله الرحمن الرحيم

قائمة بالإصدارات

لمجلدات " الموسوعة الضريبية "

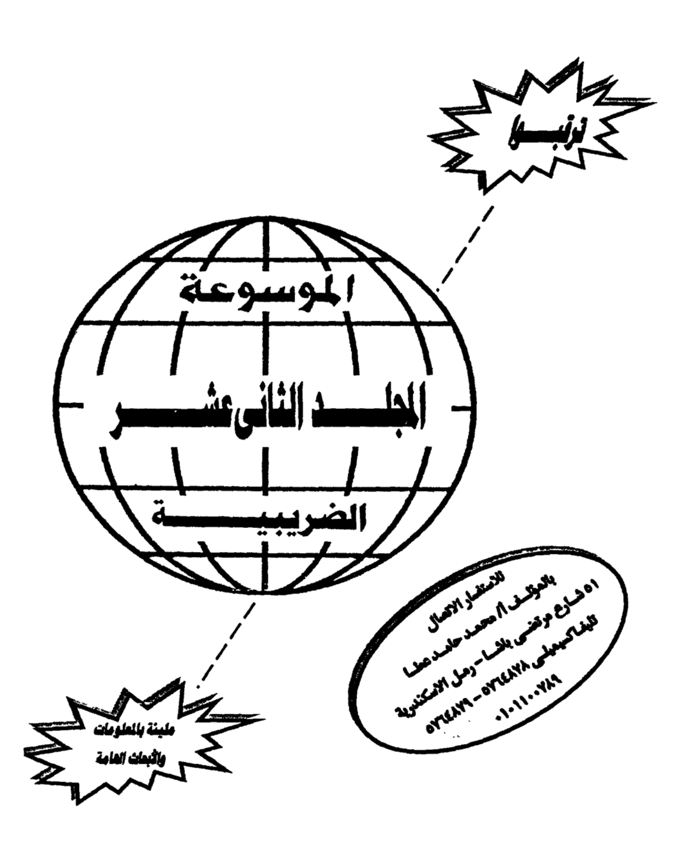
تأليف السيد الأستاذ/ محمد حامد عطا

المستشار الضريبي بالإسكندرية

الرقم	عنوان المجلد	موضوع المجلد	السعر
الأول	تحديد الربح الضريبي للأنشطة (نفذ)	الربح الضريبي و الربح المحاسبي من حيث المكونات مطرق تحديده. ◦ المعالجة الضريبية للإيرادات والمصروفات مؤيدة بأحكام النقض .◦ أسس تحديد الربح الضريبي لكافة الأنشطة طبقا للتعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب القرارات الوزارية وقرارات لجان الطعن على مدار عشر سنوات مبوبه حسب الأنشطة ◦التصرفات العقارية : بيع شقق التمليك واتحاد الملاك وموقف كل من مصلحة الضرائب والقضاء بشأنها . ◦ شركات الصرافة من النواحي القانونية والمحاسبية والضريبية .	٤٠ ج
الثاني	التعامل مع مصلحة الضرائب (نفذ)	◦التزامات الممولين وغير الممولين الضريبية " الإخطار- البطاقة الضريبية – إقرار الثروة – الدفاتر التجارية : تنظيمها – الاعتماد و الإهدار "الإقرارات الضريبية " مؤيدة بأحكام النقض والتعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب على مدار عشرة سنوات . ◦ الفتاوى والأحكام القضائية في مجال التصرفات العقارية. ◦ الطريق إلى إصلاح ضريبي شامل .	٤٠ ج
الثالث	الفحص الضريبي للأنشطة (نفذ)	الفحص الضريبي، أساليبه ،معوقاته والمقترحات بشأنه . ◦ التعليمات التنفيذية والتفسيرية لمصلحة الضرائب في مجال الفحص الضريبي .◦أحدث أحكام محكمة النقض في مجال الفحص الضريبي .◦ الأرباح الرأسمالية و مدى خضوعها للضريبة من عدمه مؤيدة بأحكام المحاكم وقرارات لجان الطعن الضريبي . ◦ قوانين الضريبة الموحدة ورسم تنمية الموارد وفقا لأحدث التعديلات	٤٠ ج
الرابع	الربح الضريبي في ضوء قانون الضريبة الموحدة	الرابح الضريبي وطرق تحديده .◦ أسس قياس الرابح الضريبي لكل من الإيرادات والتكاليف لكافة الأنشطة التجارية والصناعية والمهنية مؤيدة بالقرارات الوزارية والكتب الدورية والتعليمات التنفيذية والتفسيرية لمصلحة الضرائب ومدعمة بقرارات لجان الطعن مبوبه حسب نوعين النشاط على مدار خمسة عشرة عاما ◦طرق المحاسبة الضريبية لخمسة وعشرين نشاطاً باللجان الداخلية بالمأموريات ولجان الطعن الضريبي	٦٠ ج
الخامس	أحكام النقض الضريبي	المجموعة الكاملة لأحدث حيثيات أحكام قضاء النقض الضريبي المصري " الدائرة المدنية " التى صدرت خلال السنوات " ١٩٩٠ – ١٩٩٦ في قوانين الضرائب المختلفة مزودة بالمبادئ القانونية المستخلصة منها مبوبه حسب نوعية الضريبة .◦ الأحكام الهامة التى أصدرتها المحكمة الدستورية العليا وكذا أهم القوانين التى صدرت في المجال المالي والضريبي والاقتصادي .	٨٠ ج

السادس	النقض الضريبي في المجالين المدني والجنائي	أحدث حيثيات أحكام قضاء النقض الضريبي المصري التى صدرت خلال عامى ٩٧– ٩٨ لكل من الدائرة المدنية ، والدائرة الجنائية في المجال الضريبي مزودة بالمبادئ القانونية المتخلصة منها ومبوبه حسب القانون الضريبي.• الأحكام الهامة التي أصدرتها المحكمة الدستورية العليا.• أهم القوانين التى صدرت في المجال المالي والضريبي والاقتصادي خلال عامى ١٩٩٧ – ١٩٩٨.	٨٠ ج
السابع	أبحاث في مشكلات ضريبية	• أول دراسة مستفيضة لأهم المشكلات الضريبية تتناول أحقية الممول في خصم الضرائب المباشرة من الإيرادات الخاضعة للضريبة الموحدة – عدم أحقية مصلحة الضرائب في المطالبة بضريبة الإيرادات العام لسنة ١٩٩٣ – شهرة المحل ومشاكل محاسبتها ضريبيا – أحقية الممول في خصم الأقساط التى تسددها إلى صندوق التكافل الاجتماعي لنقابة التجاريين من وعاء ضريبة المهن الحرة .• أهم مشاكل إهدار الدفاتر والتقدير الجزافي لإرباح المولين – التبرعات وبنك ناصر الاجتماعي في ضوء القانون الضريبي.• التقادم الضريبي بين التشريع والتطبيق – المعاملة الضريبية لسماسرة الأوراق المالية – مشاكل الديون المعدومة والتشريع الضريبي .• أحقية الممول في تطبيق القانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ على إيرادات عام ١٩٩٧ .• عدم أحقية مصلحة الضرائب في إخضاع دور حضانة الأطفال للضريبة مؤيدة بقرارات لجان الطعن وأحكام القضاء ... إلى غير ذلك من العديد للأبحاث في المشكلات الضريبية مؤيدة بالقرارات الوزارية والتعليمات التنفيذية والتفسيرية لمصلحة الضرائب وفتاوى مجلس الدولة وقرارات لجان الطعن وأحكام القضاء بمختلف درجاته.	٥٠ ج
الثامن	التصرفات العقارية في ضوء القانون الضريبي وأحكام القضاء	• يتضمن دراسة كاملة للتصرفات العقارية من حيث التطور التاريخي وأنواع التصرفات والتحاسب الضريبي لها. • يتناول أول دراسة علمية متعمقة للتصرفات العقارية من النواحي القانونية والمحاسبية والضريبية مؤيدة بالتعليمات التفسيرية والتنفيذية التى أصدرتها مصلحة الضرائب . • يتضمن القرارات الوزارية وقرارات لجان الطعن الضريبي بشأن التصرفات العقارية وكذا فتاوى مجلس الدولة التى صدرت في مجال التصرفات العقارية . • يتناول الخلاف الذى ثار حول المشكلات الضريبية للتصرفات العقارية وأهمها : التصرفات العقارية غير المسجلة – بيع العقار الوحيد – أسس احتساب ضريبة التصرفات – اتحاد ملاك للعقارات – التصرف في العقارات التى تمثل أصلاً ثابتاً بالمنشأة – ضريبة التصرفات وشركات الأموال – تقسيمات الأرض غير المعتمدة – ضريبة التصرفات والجمعيات التعاونية للإسكان – مؤيدة بفتاوى مجلس الدولة ورأى مصلحة الضرائب وأحكام القضاء بمختلف درجاته .	٥٠ ج

التاسع	الفحص الضريبي علماً وعملاً	ينقسم المجلد إلى جزئين هما : • الجزء الأول :- خصص للفحص الضريبي من الوجهة العلمية على النحو التالي: الباب الأول :- يتكون من ثلاث فصول تتناول المراجعة والفحص المستندى من حيث المفاهيم وأوجه الشبة والخلاف بينهما وأهدافهما . الباب الثاني :- يشتمل على ثلاث فصول تتناول مقومات الفحص الضريبي من حيث نظام الضبط الداخلي والإقرار الضريبي والنظام المحاسبى . الباب الثالث :- خصص له سبع فصول تشرح أساليب الفحص الضريبي المختلفة ومزايا وعيوب كل منها والمناسب للأنشطة المتنوعة وفقاً لمتطلبات العصر . الباب الرابع :- يتكون من خمسة فصول تتناول باستفاضة مراحل الفحص الضريبي بدءاً من المرحلة التمهيدية للفحص منتهياً بمرحلة التقرير النهائي للفحص . الباب الخامس : يتحدث عن مجالات الفحص الضريبي المختلفة من حيث فحص الحسابات الختامية والميزانية العمومية تفصيلا لكل من : الأشخاص الطبيعيين ، شركات الأموال ، الشركات التي تعمل في مصر والخارج ، الشركات القابضة والتابعة ، شركات المقاولات ، الشركات التى تعمل في المجال العقارى ، الشركات التى تعمل بنظام الـ **B.O.T** مختتماً هذا الجزء بتناول معوقات الفحص الضريبي ومشاكله وسبل القضاء عليها مع تقييم النظام الضريبي بصفة عامة ونظام الفحص الضريبي المعاصر بصفة خاصة ، منتهيا بتقديم التوصيات اللازمة في هذا المجال . • أما الجزء الثاني من هذا المجلد وهو الخاص بالناحية العملية فلم يترك المؤلف النواحي القانونية و أحكام القضاء التى تعترض الموضوعات التى عالجها بل أخذ بها في مواضعها ، كما ضمن هذا الجزء من هذه الموسوعة كافة التعليمات التنفيذية للفحص التى أصدرتها مصلحة الضرائب وكذا قرارات لجان الطعن الضريبي مبوبة حسب نوعيه النشاط عن الفترة الزمنية التى تبدأ من عام ١٩٩٥ حتى عام ٢٠٠١ .	٨٠ ج
العاشر	النقض الضريبي الحديث	مقدمة : أحكام محكمة النقض في المجال الضريبي تعد ثروة . • <u>الضرائب على الدخل :</u> • الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية • الضريبة على المرتبات • الضريبة على أرباح المهن غير التجارية • الضريبة العامة على الدخل • الضريبة على أرباح شركات الأموال • <u>الأحكام العامة للضرائب :</u> • الإجراءات الضريبية • الإعلان • التقادم • الطعن الضريبي • الدعاوى الضريبية • <u>أحكام متنوعة :</u> • إختصاص • دفوع • نظام عام • حكم • شركات • إستئناف • التصالح الضريبي • دستور • نقض • مختلفة • <u>أحكام المحكمة الدستورية العليا :</u> الأحكام الهامة التى أصدرتها المحكمة الدستورية العليا ذات العلاقة بمختلف القوانين الضريبية وكذا التى صدرت في المجال المالي و الاقتصادي	٨٠ ج


ترقبوا
الموسوعة
المجلد الثانى عشر
الضريبية
للاستفسار الاتصال
بالمؤلف أ/ محمد حامد عطا
٥١ شارع مرتضى باشا - رمل الاسكندرية
تليفاكس منزلى ٥٧٦٤٨٢٨ - ٥٧٦٤٨٢٩ - ٥٧٦٤٨٢٩
٠١٠١١٠٠٧٨٩
مليئة بالمعلومات
والأبحاث الهامة

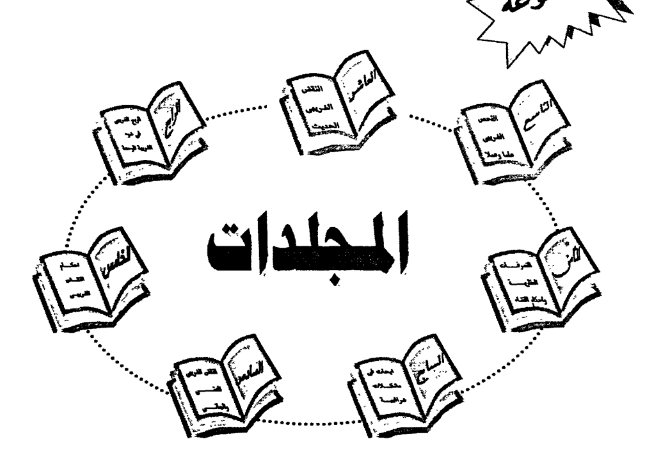
بسم الله الرحمن الرحيم

فأما الزبد فيذهب جفاء وأما ما ينفع الناس فيمكث في الأرض

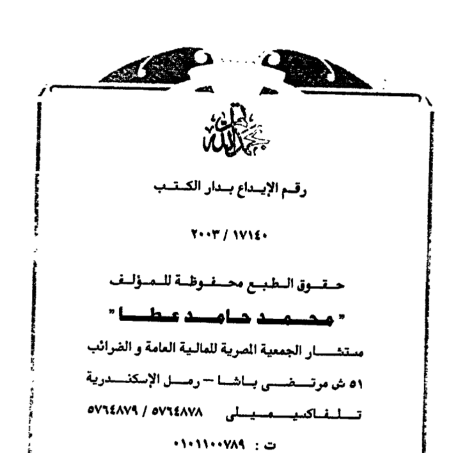
صدق الله العظيم

هذه بعض إصداراتنا الضريبية

الموسوعة



محمد حامد عطا : مستشار الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب — ٥١ شارع مرتضى باشا — رمل الإسكندرية — ٥٧٦٤٨٧٨ / ٥٧٦٤٨٧٩



رقم الإيداع بدار الكتب

٢٠٠٣ / ١٧١٤٠

" محمد حامد عطا "

مستشار الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب

٥١ ش مرتضى باشا – رمل الإسكندرية

تليفاكس ميلى ٥٧٦٤٨٧٨ / ٥٧٦٤٨٧٩

ت : ٠١٠١١٠٠٧٨٩

***

مطبعة دار الطباعة الحرة

ت : ٤٨٦٠٠١٢ الإسكندرية

الثمن المحدد : ستون جنية



مؤلف هذا الكتاب

☆ حاصل على الدرجات العلمية التالية

- درجة البكالوريوس فى التجارة شعبة المحاسبة وإدارة الأعمال عام ١٩٥٦ .
- درجة الدبلوم للدراسات العليا فى الشئون المالية والإقتصادية عام ١٩٦٤ .
- درجة الماجستير فى الشئون المالية والإقتصادية عام ١٩٧٢ .

☆☆ حاصل على زمالة

- جمعية المحاسبين الدولية بلندن .
- جمعية الضرائب المصرية بالقاهرة .
- جمعية الحاسبات الالكترونية بالاسكندرية .

☆☆☆ صدرت له عدة مؤلفات أهمها

- المجلد الأول: تحديد الربح الضريبى للأنشطة .
- المجلد الثانى: التعامل مع مصلحة الضرائب .
- المجلد الثالث: الفحص الضريبى للأنشطة فى ظل الضريبة الموحدة .
- المجلد الرابع: الربح الضريبى فى ضوء قانون الضريبة الموحدة .
- المجلد الخامس: أحكام النقض الضريبى .
- المجلد السادس: النقض الضريبى فى المجالين المدنى والجنائ...
- المجلد السابع: أبحاث فى مشكلات ضرائبية...
- المجلد الثامن: التصرفات العقارية فى ضوء القانون الضريبى وأحكام الق...
- المجلد التاسع: الفحص الضريبى "علماً وعم...
- المجلد العاشر: النقض الضريبى الحدي...

* * * * *

٥١ شارع مرتضى باشا - رمل الإسكندرية - ✆ : ٥٧٦٤٨٧٨ / ٥٧٦٤٨٧٩ - ...١٠٠٧٨٩